



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

Processo n° 10166.729631/2013-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.080 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CIAQUALITA BRASILIA LANCAMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RELAÇÃO JURÍDICA. CLASSIFICAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA.

A determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar o fato de que o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA.

Diferentemente da multa de ofício de 75%, que é objetiva, a multa qualificada de 150% necessita da aferição do aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de praticar a conduta da sonegação.

JUROS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

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

JUROS DE MORA. EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. DIRETORES. ADMINISTRADORES. AFASTAMENTO.

Ainda que administradores, se os atos que motivaram a responsabilidade solidária atribuída decorria de uma prática usual da atuada em seus negócios, de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, sem a intenção de iludir, não há que se atribuir tal responsabilidade a quem não agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

As diligências e/ou perícias podem ser indeferidas pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, assim como afastar a solidariedade das pessoas físicas, vencidos os Conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator), Martin da Silva Gesto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento integral ao recurso. Foi designado o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte, bem como de terceiros responsabilizados solidariamente, para constituir crédito referente a Contribuições Sociais Previdenciárias. Intimados, os Recorrentes impugnaram, mas a DRJ manteve integralmente o lançamento. Inconformados, interpuseram Recursos Voluntários ora levados a julgamento.

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

Em 16/12/2013 foi lavrado DEBCAD nº 51.015.969-9 (fls. 3/13) e DEBCAD nº 51.015.970-2 (fls. 14/22), para constituir crédito previdenciário. Foram elencados como sujeitos passivos solidários (fls. 4 e 15): i) CIA SÃO PAULO LANÇAMENTOS IMOBILIÁRIOS; ii) CONBRAL PAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.; e iii) EDUARDO DE OLIVEIRA VILLELA.

Conforme o Relatório Fiscal dos Autos de Infração (fls. 23/61 e docs. anexos fls. 62/79), foram formalizados um total de 5 processos administrativos fiscais:

Processo nº	DEBCAD Nº	Natureza do crédito:
10166.729628/2013-84	51.015.965-6	Contribuição Previdenciária, devida pela Empresa, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados Contribuintes Individuais (Corretores Imobiliários Autônomos)
	51.015.966-4	Contribuição Previdenciária devida pelos segurados Contribuintes Individuais (Corretores Imobiliários Autônomos) arrecadada pela Empresa na forma estabelecida pelo Artigo 4º da Lei 10.666/2003.
10166.729629/2013-29	51.015.967-2	Contribuição Previdenciária devida pela Empresa, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados Contribuintes Individuais (Corretores Imobiliários Autônomos)
	51.015.968-0	Contribuições Previdenciária devida pelos segurados Contribuintes Individuais (Corretores Imobiliários Autônomos) arrecadada pela Empresa na forma estabelecida pelo Artigo 4º da Lei 10.666/2003
10166.729631/2013-06	51.015.969-9	Contribuição Previdenciária, devida pela Empresa, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados Contribuintes Individuais (Corretores Imobiliários Autônomos)
	51.015.970-2	Contribuições Previdenciária devida pelos segurados Contribuintes Individuais (Corretores Imobiliários Autônomos) arrecadada pela Empresa na forma estabelecida pelo Artigo 4º da Lei 10.666/2003
10166.729632/2013-42	51.015.071-0	Multa por deixar de preparar folha(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados contribuintes individuais a seu serviço

	51.053.974-2	Multa por deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço
	51.053.975-0	Multa por deixar a empresa de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos
10166.729824/2013-59		Multa isolada por omissão de informação na DIMOB, prevista no inciso II, artigo 4º da IN RFB 1.115/2010

A autoridade lançadora também registrou que:

- A atividade econômica predominante, declarada na GFIP/SEFIP é a intermediação imobiliária com o CNAE 6821-8/01;
- No período de 01/01/2009 a 31/12/2010 a empresa prestou serviço de intermediação imobiliária em 1.311 transações, conforme sua DIMOB;
- No contexto de promover a intermediação imobiliária, a empresa se obriga a controlar, treinar e motivar os corretores de imóveis;
- De sua atividade, era de se esperar que houvessem corretores de imóveis empregados e/ou autônomos, porém que não foi declarado em GFIP/SEFIP nenhum profissional com a atividade COD CBO - 03546 - Corretor de imóveis;
- A despeito de a empresa afirmar que as vendas foram realizadas diretamente pelos corretores, sem sua intermediação na negociação nem no pagamento, que a contratação dos corretores não foi realizada pelos adquirentes dos imóveis;
- Foi realizada diligência nas empresas vendedora dos imóveis, e que todas afirmaram que os corretores haviam sido contratados pelos adquirentes do imóveis;
- Foi realizada diligência entre os compradores, selecionados por amostragem, constatando-se que:
 - todos afirmaram que não haviam contratado os corretores;
 - muitos afirmaram que os corretores estavam à disposição no stand de vendas, usavam crachá ou que prestavam serviços à construtora/incorporadora;
- Os contratos foram elaborados após a realização do negócio, visando simular uma relação que não existiu;
- A título ilustrativo, apontou que foi realizada venda de um imóvel a uma Sra. Anazélia, o qual:

- Foi registrado na relação apresentada pela incorporadora por um valor de R\$ 124.674,12;
 - Foi informado na DIMOB da incorporadora pelo mesmo valor de R\$ 124.674,12;
 - Foi registrado no contrato por um valor de R\$ 124.674,12; mas
 - Foi informando na DIMOB da CIAQUALITÁ pelo valor de R\$ 130.025,00, acréscimo exato de R\$ 5.350,99, que é o valor da comissão pela intermediação imobiliária;
- As "vendas relacionadas com outras imobiliárias não foram computadas para a apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária apurada no presente procedimento fiscal". Contudo, nos casos em que há "simples menção a nome de uma imobiliária sem um documento fiscal, contratual ou cheque nominal (cheques em branco não foram considerados) que possibilite a vinculação (e cobrança tributária, se for o caso) do fato gerador com a outra imobiliária, não foi considerado para fins de desoneração da obrigação da CIAQUALITÁ em relação ao fato gerador" (fl. 45);
 - É necessário realizar apuração diferenciada em casos de intermediação na venda para ALPHAVILE, para pessoas físicas e para outras incorporadoras pessoas jurídicas;
 - Diante da falta de lançamento dos valores na contabilidade da Contribuinte, e por ter esta se recusado a atender às intimações fiscais, foi necessário arbitrar a base de cálculo nos termos do art. 33 da Lei nº 8.212/1991;
 - Quanto à contribuição do segurado a cargo de retenção devida pela empresa, foi respeitado o limite máximo do salário de contribuição para cada um dos corretores identificados por mês / competência; nos casos em que não foi possível identificar o corretor, foi considerado como se fosse um corretor de imóvel e um limite máximo do salário de contribuição para cada transação;
 - Que a multa foi qualificada uma vez que:

"No presente caso, conforme já relatado nos itens precedentes, o sujeito passivo sob fiscalização incorreu nas seguintes práticas:

a) SONEGAÇÃO - Deixou de declarar na GFIP - Guia do FGTS e Informações para Previdência Social do período correspondente relativo aos pagamentos de comissões de venda feitas aos corretores autônomos que lhe prestaram serviços no período de apuração, impedindo, dessa maneira, o conhecimento por parte fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação

tributária principal decorrente desses pagamentos (fortemente demonstrado, relatado e provado neste Relatório Fiscal e documentos anexos);

b) SONEGAÇÃO - AÇÃO QUE RETARDOU O CONHECIMENTO DO FATO GERADOR Formulou informações e declarações incorretas para a Autoridade Fiscal, especialmente quanto à natureza civil e econômica da sua relação com os corretores de imóveis, cuja natureza dos serviços foi amplamente caracterizada nas diligências efetuadas e nos artigos publicitários e institucionais coletados (fortemente demonstrado, relatado e provado neste Relatório Fiscal e documentos anexos).

c) FRAUDE - SIMULAÇÃO / DISSIMULAÇÃO - organizou e executou as suas atividades de intermediação imobiliária de maneira a ocultar, não reconhecer e não apropriar na contabilidade os pagamentos dos corretores de imóveis que prestaram serviços, pretendendo desta forma omitir receitas, não pagar contribuições previdenciárias, não descontar Imposto de Renda e Contribuição Previdenciária dos prestadores de serviços e responsabilizar os terceiros (os adquirentes) pela contratação dos serviços dos corretores de imóveis. A verdade comprovada na investigação fiscal indica que os corretores de imóveis trabalham para a CIAQUALITÁ (fortemente demonstrado, relatado e provado neste Relatório Fiscal e documentos anexos);" - fl. 51

A CIA SÃO PAULO LANÇAMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. foi intimada em 20/12/2013 (fl. 2.547), vindo a apresentar impugnação em 17/01/2014 (fls. 2.566/2.593); CIAQUALITÁ BRASÍLIA LANÇAMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. foi intimada em 17/12/2013 (fl. 61), vindo a apresentar impugnação em 16/01/2014 (fls. 2.598/2.655); CONBRAL-PAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. foi intimada em 20/12/2013 (fl. 2.556), vindo a apresentar impugnação em 21/01/2014 (fls. 2.659/2.736); e EDUARDO DE OLIVEIRA VILLELA foi intimado em 20/12/2013 (fl. 2.563), vindo a apresentar impugnação em 21/01/2014 (2.742/2.819). Paulo Roberto Morais Muniz apresentou impugnação em 21/01/2014 (fls. 2.825/2.902). Todas as defesas foram firmadas pela mesma patrona.

A DRJ proferiu então o acórdão 02-58..842, de 30/07/2014 (fls. 2.909/2.939), que manteve integralmente o lançamento e restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Permite-se à autoridade tributária desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte em desconformidade com a lei com o objetivo de reduzir o montante do tributo devido.

IDENTIFICAÇÃO DE SEGURADO OBRIGATÓRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil tem, dentre suas atribuições, competência para identificar a ocorrência de fato gerador relativo a segurados obrigatoriamente vinculados ao regime geral da previdência social.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo.

MULTA AGRAVADA.

A ocorrência de fraude impõe o agravamento da multa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

As intimações e Recursos Voluntários ocorreram nas seguintes datas:

Empresa	Intimação	Fl.	Recurso Voluntário	Fls.
Ciaqualitá Brasília Lançamentos Imobiliários Ltda			23/09/2014	3.080/3.105
Cia. São Paulo Lançamentos Imobiliários	22/08/2014	2.947	23/09/2014	3.037/3.073
Conbral Par Empreendimentos e Participações Ltda.	22/08/2014	2.949	22/09/2014	2.995/3.031
Paulo Roberto Morais Muniz	22/08/2014	2.951	22/09/2014	2.956/2.991
Eduardo de Oliveira Villela	22/08/2014	2.953	23/09/2014	3.111/3.147

Os Recursos Voluntários foram todos firmados pela mesma patrona e argumentaram, em síntese:

CIAQUALITÁ BRASÍLIA LANÇAMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.:

- Que consta do contrato social da empresa a previsão de atuar em diversos campos dentro da área imobiliária, e não apenas na prestação de serviços de intermediação, inclusive exerce atividades de coordenação de vendas de unidades imobiliárias e gerenciamento de corretores autônomos, não exercendo, no período da fiscalização, a atividade de intermediação. Nesse contexto, o CNAE não é exclusivo para intermediação, não podendo ser argumento exclusivo para a manutenção do lançamento;
- Que as respostas dadas pelos adquirentes não podem servir como prova, vez que as perguntas induziam às respostas desejadas pela fiscalização, e que os adquirentes certamente responderam dessa forma por constrangimento e temor reverencial ao Fisco;
- Que não é suspeito, pelo contrário, é usual que o contrato só seja elaborado após a conclusão do negócio;
- Que o fato de o contrato ser redigido por uma das partes não implica em nulidade, sendo verdadeiramente a descrição dos contratos de adesão;

- Que não há ilicitude em a Contribuinte custodiar os cheques dos corretores para depois repassá-los aos profissionais, não configurando isso prova de que lhe prestaram serviços;
- Que os corretores não tinham relação jurídica com a Contribuinte, não sendo "contratados" nem "remunerados" por ela;
- Que as DIMOBs apresentadas pela Contribuinte têm erros materiais, especificamente a inclusão indevida das parcelas recebidas pelos corretores no momento de suas operações;
- Que não se observa fraude no caso concreto, posto que sua atuação estava amparada nas cláusulas contratuais de instrumentos disponibilizados às autoridades;
- Que não houve nenhuma intenção de ludibriar ou ocultar fatos geradores do Fisco;
- Que, não havendo fraude, não é possível qualificar a multa de ofício;
- Que a multa, no patamar de 150%, tem claro efeito confiscatório;
- Que, a despeito da Súmula do CARF, não é possível calcular os juros de mora pela Taxa SELIC, vez que ofende o art. 161, §1º, do CTN (por ter natureza remuneratória, e não moratória), e o art. 192, §3º, da CF/1988 (por configurar anatocismo) e arts. 5º, II e 150, I, da CF/1988 (por não ter sido instituída por Lei em sentido estrito);
- Que não houve simulação, não sendo devida a instauração de Representação Fiscal para Fins Penais; e
- Que não se observa, no caso concreto, hipótese de responsabilização solidária nos termos do art. 135 do CTN.

CONBRAL-PAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., PAULO ROBERTO MORAIS MUNIZ e EDUARDO OLIVEIRA VILLELA

Tendo em vista que estes recorrentes apresentaram petição bastante similar, ainda que cada um tenha a apresentado de forma individual, passo ao relatório unificado da defesa:

- Que foca sua defesa na questão da responsabilidade solidária, adentrando na defesa do mérito (crédito tributário) - a qual deve ser dada pela Contribuinte principal - apenas no quanto dispõe de informações para fazê-lo;
- Que o sujeito passivos da obrigação ou é o Contribuinte ou o responsável legal (art. 121 do CTN);
- Que podem ser solidariamente responsáveis (i) a pessoa que tenha interesse comum na situação do fato gerador e (ii) a pessoa designada por Lei (art. 124 do CTN);

- Que o art. 135 do CTN também traz hipóteses específicas para a responsabilização dos sócios pelas obrigações tributárias das empresas, quais sejam a conduta praticada com excesso de poderes ou infração de Lei, contrato social ou estatutos;
- Que os fundamentos fático-probatórios e jurídicos do lançamento não justificam a responsabilização solidária, visto que lastreados em presunções humanas, sem fundamento legal;
- Que inexistente no campo tributário norma adequada (Lei Complementar) definindo o "grupo econômico", razão pela qual não poderia ser aplicado ao caso;
- Que não foi comprovada a existência fática de grupo econômico nem de interesse comum na situação que levou à ocorrência do fato gerador hipotético;
- Que não há vedação legal para que uma incorporadora contrate a coordenação das suas vendas por intermédio de outra pessoa jurídica;
- Que as Notas Fiscais emitidas pela CIAQUALITÁ não são provas aptas a comprovar o quanto deseja a autoridade lançadora, posto que podem ter sido preenchidos com erro;
- Que os contratos firmados entre a incorporadora e os adquirentes é que valem e que nesses contratos estava claro que os valores pagos aos corretores não integravam o preço do valor pago à incorporadora;
- Que a jurisprudência do TJDFT é no sentido de que os consumidores não podem cobrar das vendedoras os valores pagos aos corretores;
- Que o DIMOB tem natureza meramente informativa, não constituindo confissão de receita;
- Que não há fundamentação legal para desconsiderar o negócio jurídico;
- Que as incorporadoras contrataram a Contribuinte para realizar a coordenação da comercialização de suas unidades imobiliárias, estipulando-se, por isso, o valor de 1% sobre o montante recebido pelas vendas. Estipulou-se, ainda, uma comissão complementar caso a CIAQUALITÁ intermediasse algum negócio; e
- Apresenta os mesmos argumentos de mérito (especificamente em relação à multa, à inexistência de fraude, aos juros e à representação fiscal para fins penais) que já foram registrados na defesa da CIAQUALITÁ.

CIA SÃO PAULO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.:

Trata-se da mesma petição apresentada pela CONBRAL-PAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., por PAULO ROBERTO MORAIS MUNIZ e por EDUARDO DE OLIVEIRA VILLELA, acrescenta apenas que o administrador da empresa, Sr. Paulo Toledo, não deve ser responsabilizado pelo crédito constante nesses autos, vez que não foi arrolado como responsável solidário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Dilson Jatagy Fonseca Neto - Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto deles conheço.

Do crédito tributário:

A atuação se estrutura na tese de que a Contribuinte prestou serviços de intermediação imobiliária em 1.311 transações, conforme sua DIMOB, sendo que, conforme o contrato, era objetivo principal de seu serviço a "coordenação e intermediação imobiliária", mas também assumia obrigação de treinar, organizar, indicar os horários, cadastrar o máximo possível de corretores, reter o pagamento do sinal e das comissões etc. Nesse contexto, diante de todas essas obrigações, e de outros argumentos (como a resposta dos adquirentes de que não haviam sido eles os contratantes dos corretores), compreendeu que a Contribuinte não apenas realizava atividade de coordenação de lançamento, mas verdadeiramente de corretagem dos imóveis. E, exercendo tal atividade sem ter um único corretor trabalhador em seus quadros, então todos aqueles que intermediaram os negócios só poderiam estar lhe prestando serviços.

Por seu lado, a Contribuinte argumenta,

"Todavia, cabe salientar que, em seu contrato social, a recorrente possui previsão de atuação em diversos campos dentro da área imobiliária, não se limitando à prestação de serviços de intermediação, como pretende fazer a autoridade fazendária.

*A recorrente exerce diversas outras atividades de prestação de serviços, tais como prestação de serviços de coordenação de vendas de unidades imobiliárias e gerenciamento de corretores autônomos, e, **no período de atuação, não exercia a atividade que a autoridade fazendária procura lhe imputar.**" - fl. 1.121 (grifei);*

Apresenta ainda argumentos específicos tendentes a contestar os demais argumentos individualizados levantados pela autoridade lançadora, tais como: que as respostas dos adquirentes foram direcionadas pela forma tendenciosa como as questões foram redigidas e pelo temor reverencial diante da fiscalização; e que a forma como os contratos elaborados não é ilícita nem fraudulenta.

Argumenta ainda que os corretores não lhe prestavam serviços. Pelo contrário, que eram contratados pelos adquirentes dos imóveis, que também eram as pessoas que os remuneravam. Nesse sentido, que não é possível considerar a CIAQUALITÁ como contratante e, conseqüentemente, como tomadora do serviço.

Pois bem.

É necessário esclarecer, preliminarmente, que o crédito tributário ora sob litígio se refere a Contribuições Previdenciárias pela remuneração devida a trabalhadores que teriam prestado serviços de corretagem à Contribuinte. Repete-se: os fundamentos utilizados pela autoridade fiscalizadora para entender que os corretores pessoas físicas prestaram serviços à Contribuinte são

- Que a Contribuinte promove a intermediação imobiliárias;
- Que a Contribuinte não tinha em seu quadro um único corretor, logo teve de tomar esse serviço de terceiros;
- Que a contribuinte recebia os cheques das comissões para depois repassá-los aos corretores pessoas físicas;
- Que alguns dos adquirentes afirmaram que os corretores se apresentaram como representantes da Contribuinte;
- Que os adquirentes afirmaram que não contrataram os corretores;
- Que, consoante a obrigação de uma autorização escrita para que o corretor anuncie um imóvel (art. 20 da Lei nº 6.530/1978 e art. 38 do Decreto nº 81.871/1978), então os corretores pessoas físicas prestaram serviços à Imobiliária Ciaqualitá ou a outra imobiliária autorizada por ela;
- Que o valor da comissão é acordado entre a Ciaqualitá e a Incorporadora;
- Que a Ciaqualitá atuou também como coordenadora no mercado imobiliário, prestando serviços na comercialização destas unidades a outras imobiliárias pessoas jurídicas;

Em outras palavras, em linhas gerais, as únicas vinculações efetivas entre a Contribuinte e os corretores pessoas físicas é o fato de que (1) alguns - não todos - adquirentes informaram que eles, corretores pessoas físicas, se apresentaram como representantes da Contribuinte; (2) ela recebia os cheques para depois repassar para eles; e (3) ela - a Recorrente - tinha obrigação perante as incorporadoras de treinar e organizar as escalas dos corretores pessoas físicas.

Em momento algum ficou demonstrado que todos ou mesmo alguns dos corretores pessoas físicas estavam em situação de submissão perante a Recorrente, i.e., que eles estavam vinculados a horários sob pena de desligamento, a fardamentos, a cumprimento de metas, a obrigações acessórias como panfletagem, contatar número mínimos de potenciais clientes etc. A única "vinculação" é que ela, Recorrente, dependia deles para realizar a intermediação dos imóveis e que ela lhes daria as instruções sobre os imóveis e organizaria as escalas, além de receber e contabilizar os cheques.

A verdade é que, diante dessa situação fática, não se configura a hipótese de incidência da contribuição previdenciária, como será melhor destrinchado a seguir. Nessa

senda, irrelevante identificar se a Contribuinte intermediou ou não negócios em favor das incorporadoras, porquanto a verdade é que não foi capaz, a autoridade lançadora, de demonstrar que as pessoas físicas prestaram serviços à Contribuinte.

Isso é, a identificação da natureza dos serviços prestados pela Contribuinte as incorporadoras só tem relevância, no caso concreto, se restasse comprovado que a natureza jurídica da relação entre a Recorrente e os corretores pessoas físicas foi de prestação de serviço. Pelo contrário, uma vez que a autoridade lançadora apenas imputou a participação dos corretores pessoas físicas como intermediadores de negócios imobiliários, não há prestação de serviços.

Mais uma vez: os serviços de organização do stand, de lançamento imobiliário, de treinamento etc. foram todos contratados/exercidos pela Contribuinte em prol das incorporadoras. O único "serviço" que a autoridade lançadora indica ter sido exercido pelos corretores pessoas físicas foi a intermediação na venda/compra dos imóveis, i.e., na corretagem propriamente dita.

Assim, discorre-se sobre a natureza jurídica do Contrato de Corretagem para demonstrar que não há prestação de serviço. Apenas caso fosse superada essa questão prejudicial é que seria necessário definir se houve prestação de serviço por parte dos corretores pessoas físicas em prol da Contribuinte e, para tanto, se a Contribuinte exerceu ou não atividade de intermediação em prol das incorporadoras.

Do Contrato de Corretagem x Prestação de serviços - precedentes, a Lei e a doutrina:

1. Precedentes:

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

A Favor:

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CORRETORES.

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

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

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

prestação de serviços, ainda que a quitação seja perpetrada, posteriormente, por terceiro (adquirente).

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

(...)

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

Contra:

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

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

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

2. Não tendo a autoridade administrativa, verificado, efetivamente, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, como impõe o art. 142 do CTN, tendo em vista que a relação existente entre o sujeito passivo e os corretores / consultores imobiliários não decorre de contrato de prestação

de serviço, mas de contrato de corretagem, na forma estabelecida no art. 723 do Código Civil, bem como na Lei nº 6.530, de 1979, a constituição do crédito tributário está eivada de vício material insanável, não merecendo, desse modo, prosperar.

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

(...)

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

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

2. A Lei:

Acontece que, se é fática a existência de contenda, a qual inclusive é válida do ponto de vista acadêmico, a questão encontra-se respondida claramente pela Lei nº 10.406/2002, denominada Código Civil, que estabelece:

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

Em outras palavras **o Código Civil é claro: na corretagem não há prestação de serviço, assim como não há mandato nem relação de dependência.** Onde a Lei é expressa, cessa a interpretação: não há como afirmar que o contrato de corretagem é hipótese de prestação de serviços.

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

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

3. Doutrina

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

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

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

No contrato de corretagem, só há adimplemento da obrigação do corretor se este encontrar um negócio. Ainda que o corretor tenha realizado todos os esforços possíveis, ou nenhum, não terá feito a corretagem se não tiver encontrado um negócio. Exatamente por isso é que não se pode falar em prestação de serviços pelo corretor, inclusive imobiliário, independente de estar dias a fio à disposição do incumbente, buscando encontrar negócio, mas se pode falar em corretagem quando o corretor, sem comparecer única vez *in loco*, encontra um negócio para o incumbente.

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

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

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

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

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

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

*"O contrato de corretagem pode ser contrato unilateral (só o que outorga se faz devedor e obrigado), ou bilateral (outorgante e outorgado devem e são obrigados), ou plurilateral. Por ele, o outorgante fica vinculado a pagar ao corretor remuneração (dita comissão; melhor corretagem) pela comunicação de quando e de como pode concluir o contrato, ou de como por outorgar poder de intermediação, aí sem representação, ao corretor. O elemento de serviço ou de obra que entra no contrato de corretagem não lhe tira a característica, se criados o dever e a obrigação de desenvolver atividade e de comunicação, para se poder ter o ensejo de negociação: bilateraliza-se o contrato, quebrando a unilateralidade, ou ao lado dessa (C. E. RIESENFELD, *Der Civilmakler*. Gruchots Beiträge, 37, 277 e 847; W. REULING, *Provisionsansprüche*, 40, 193; E. RIEZLER, *Der Werkvertrag*, 91; H. SIBER, *Der Rechtszwang*, 48 s.). Pela bilateralidade, sempre, mesmo se não ocorre dever e obrigação por parte do corretor: C. CROME (Die partiarischen Rechtsgeschäfte, 45; System, II, 709), F. SCHOLLMAYER (Recht der Schuldverhältnisse, 113), PAUL OERTMANN (Das Recht der Schuldverhältnisse, 759 s.) e OTTO VON GIERKE (Deutsches Privatrecht, III, 709). Se o corretor não assume o dever de desenvolver atividade, a fim de poder informar o outorgante, a sua prestação de informar é que determina o direito a receber remuneração. Isso não quer dizer que, sendo unilateral o contrato, não fique vinculado, - não pode praticar atos contrários aos interesses do outorgante, tem dever de discricção, não pode, de má fé, com dano para o outorgante, suspender a atividade que voluntariamente começou, nem pode usar essa atividade para informar a outrem, com dano para o outorgante. Se o corretor assume o dever de desenvolver atividade necessária à obtenção do informe e de informar, ou a prestar o informa que já tem, bilateraliza-se o contrato de corretagem. A opinião que sustenta desnaturar-se, com a bilateralização, o contrato, tornando-se, apenas, contrato de serviço, parte de que: a) o contrato ou é de corretagem ou é de serviço; b) não se pode pensar em incidirem as regras jurídicas sobre corretagem e, subsidiariamente, as regras jurídicas sobre contrato de serviços."²*

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

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

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

Do contrato de corretagem: corretores autônomos e imobiliárias:

Ainda que se pudesse configurar a corretagem como hipótese de prestação de serviço do corretor em prol do incumbente, o que já foi afastado no item anterior, é necessário analisar ainda outra questão que, *ab ovo*, fere de morte o presente lançamento: qual a relação entre os contribuintes autônomos - corretores pessoas físicas - e a Recorrente?

Concluiu a autoridade lançadora que, tendo a Contribuinte exercido atividade de intermediação sem ter corretores em seu quadro, só pode tê-lo feito por meio da tomada de serviço de terceiros. Em outras palavras - desconsiderando o fato já analisado acima de que a corretagem não é prestação de serviço - entendeu que, não estando os corretores pessoas submetidos às regras da relação de trabalho, então só podiam estar prestando serviços.

Excluiu de plano, contudo, a possibilidade de que os corretores pessoas físicas estivessem atuando em parceria com as corretoras pessoas jurídicas.

A verdade é que o Código Civil estabeleceu que:

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

Percebe-se que a Lei estabeleceu a presunção de que o vínculo entre dois corretores é de parceria. Essa é a norma, que pode ser afastada, mas somente se houver ajuste em contrário. Em outras palavras, não apenas é plenamente possível que dois ou mais corretores atuem em parceria como, na falta de provas de que as partes - e não um terceiro, como é a autoridade lançadora - estipularam em contrário, essa é a natureza da relação entre si.

Mais uma vez, socorremo-nos da doutrina:

"Na hipótese de ser a corretagem conjunta, ou seja, mais de um corretor intermediar a realização do negócio, o preço da mediação será dividido em partes iguais, pelo número de corretores participantes, salvo expressa disposição contratual em contrário."³

E

*"Se forem vários os corretores a participação da intermediação, a remuneração será paga a todos em partes iguais, salvo ajuste em contrário. **É comum que negócios de grande e médio porte tenham participação de vários corretores.** Divergindo eles sobre a partilha da comissão, cabe ao comitente consigná-la em juízo. No caso concreto, pode ser necessário averiguar a participação*

³ CORNETTI, Marcelo Tadeu, *Direito comercial - direito de empresa*, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 161

efetiva de cada corretor em cada intermediação e se não foi estabelecido percentual diverso para cada um."⁴

Assim, não bastava demonstrar que os corretores pessoas físicas tinham algum vínculo com a Contribuinte; deveria a autoridade lançadora ter demonstrado que a Contribuinte atuava como tomadora do serviço, enquanto as pessoas físicas lhe prestavam serviços, eram suas subordinadas, jamais podendo estar alçadas ao patamar de parceiras.

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

Veja, mais: ainda que se aceite que o ato de encontrar um negócio é um serviço, em favor de quem é prestado esse serviço? Da pessoa que deseja concluir o negócio, pessoa essa denominada incumbente (porque incumbe o corretor de encontrar o negócio). Quem é o incumbente no caso de compra e venda de imóveis? O comprador ou o vendedor do referido imóvel.

Pode-se imaginar que outro corretor, enquanto corretor, seja incumbente? Não faz sentido, uma vez que esse outro corretor, *stricto sensu*, não tem poder de concluir o negócio, mas somente o incumbente (vendedor ou comprador) é quem pode efetuar a venda ou a compra.

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

Ora, reforça-se a tese de que haveria parceria, no caso concreto, o fato de que, tal como descrito no transcrito art. 728, a remuneração (corretagem) era repartida entre os corretores e a Recorrente. No Relatório Fiscal (fls. 36/37), a autoridade lançadora apresentou um contrato de corretagem firmado por um comprador, totalizando corretagem no valor de R\$ 22.769,50. Nesse contrato, já ficou registrado que o Comprador estava contratando a Contribuinte e um corretor pessoa física, ambos co-contratados para atuar na "intermediação" do negócio, já ficando estabelecido como seria a remuneração de cada um.

Mais uma vez, enquadra-se perfeitamente na hipótese do art. 728, i.e., parceria ou associação.

Para eliminar quaisquer dúvidas, o legislador amiudou recentemente a questão do vínculo entre o corretor pessoa física e a imobiliária (corretora pessoa jurídica)

⁴ VENOSA, Sílvio, *Código Civil interpretado*, São Paulo, Atlas, 2010, p. 686.

quando alterou a Lei nº 6.530/1978, que regulamenta especificamente a profissão do corretor de imóveis. Nesta, observam-se inúmeras previsões legais relevantes ao deslinde do litígio, principalmente:

Art 6º As pessoas jurídicas inscritas no Conselho Regional de Corretores de Imóveis sujeitam-se aos mesmos deveres e têm os mesmos direitos das pessoas físicas nele inscritas.

(...)

§ 2º O corretor de imóveis pode associar-se a uma ou mais imobiliárias, mantendo sua autonomia profissional, sem qualquer outro vínculo, inclusive empregatício e previdenciário, mediante contrato de associação específico, registrado no Sindicato dos Corretores de Imóveis ou, onde não houver sindicato instalado, registrado nas delegacias da Federação Nacional de Corretores de Imóveis. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

(...)

§ 4º O contrato de associação não implica troca de serviços, pagamentos ou remunerações entre a imobiliária e o corretor de imóveis associado, desde que não configurados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício previstos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

Ora, a Lei específica do corretor de imóveis ratifica o comando do Código Civil, explicitando ainda mais a norma. Não deixa dúvidas nem qualquer margem de interpretação quanto à natureza da relação entre o corretor de imóveis pessoa física e a imobiliária: ou há vínculo empregatício ou há associação. Melhor dizendo, o corretor pessoa física pode se associar a uma imobiliária para fins de determinado empreendimento ou negociação, configurando-se o contrato de associação. **Não há, nessa hipótese, prestação de serviços de um a outro, nem pagamento ou remuneração.** Configura-se, verdadeiramente, a hipótese do art. 728 do CC/2002, na qual dois ou mais corretores atuam em conjunto para a conclusão do negócio. **Tal vínculo só será distorcido se for configurado um vínculo empregatício de um em relação ao outro, que depende dos requisitos do art. 3º da CLT.**

In casu, a autoridade lançadora não apontou vínculo empregatício. Seu lançamento se baseou na tese de que os corretores pessoas físicas prestavam serviços à imobiliária como autônomos, e eram por ela remunerados. Portanto, contrário à melhor interpretação do ordenamento.

Conclusão

Entendo ser necessário cancelar o auto de infração, por não subsunção do fato imputado no lançamento à norma, i.e., que o evento descrito não é fato gerador de Contribuição Previdenciária. Efetivamente, a Lei é expressa em afirmar que o contrato de corretagem não é hipótese de prestação de serviço. Ainda, a Lei é expressa em afirmar que o vínculo entre o corretor pessoa física e a imobiliária não se configura prestação de serviço mas sim associação.

Nesse sentido, deixo de analisar os demais pedidos, especificamente no tocante à efetiva intermediação de negócios imobiliário pela Contribuinte, a existência responsabilidade solidária, à multa, aos juros etc., uma vez que é irrelevante a ocorrência da intermediação se essa não for fato gerador do tributo e, não havendo tributo, não se pode falar em responsabilidade solidária nem em multa ou juros.

Dispositivo:

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o autor de infração.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Voto Vencedor

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Redator designado

Peço vênia ao ilustre Conselheiro Relator, Dilson Jatahy Fonseca Neto, para divergir do seu entendimento, pelas seguintes razões:

DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELOS CORRETORES DE IMÓVEIS

A Lei nº 8.212/91 assim dispõe sobre a tributação incidente sobre o contribuinte individual:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V - como contribuinte individual:

[...]

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;

[...]

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição.

[...]

§ 2º É de 11% (onze por cento) sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição a alíquota de contribuição do segurado contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, e do segurado facultativo que optarem pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição.

§ 3º O segurado que tenha contribuído na forma do § 2º deste artigo e pretenda contar o tempo de contribuição correspondente para fins de obtenção da aposentadoria por tempo de contribuição ou da contagem recíproca do tempo de contribuição a que se refere o art. 94 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, deverá complementar a contribuição mensal mediante o recolhimento de mais 9% (nove por cento), acrescido dos juros moratórios de que trata o § 3º do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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;

[...]

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; [...]

Embora a Contribuinte insista nas alegações de que os corretores foram contratados diretamente, de forma autônoma, pelos adquirentes das unidades imobiliárias, prestando serviço e sendo remunerados por estes, a análise das provas dos autos leva à conclusão de que, na realidade, os corretores prestavam serviços à empresa fiscalizada, conforme bem exposto pela decisão de primeira instância, da qual transcrevo o excerto abaixo, que tomo também como razões de decidir.

Verifica-se que a fiscalização apresenta, a título de exemplo (fls. 30/32), algumas constatações relativas ao procedimento adotado pelo contribuinte, identificadas com base na documentação apresentada pelas incorporadoras (documentação, cujo conteúdo não foi desmentido pelos impugnantes por meio dos elementos apresentados por ocasião de sua defesa).

Relativamente à incorporadora SPE Alphaville Brasília, constatou-se, conforme “Pré-contrato de compra e venda” estabelecido entre ela e o adquirente Sr. Ricardo Loureiro Cavalcanti Sobrinho: (a) que tal documento é um formulário e nessa condição é impossível a participação do adquirente na sua elaboração e, (b) que o adquirente teve emitido em seu favor recibo de pagamentos que teria efetuado em favor da corretora “Fabiana” e da coordenadora da transação nos valores respectivos de R\$ 7.760,00 e de R\$ 1.940,02, mas os cheques emitidos para a realização de tais pagamentos são nominais à autuada. Essas informações são amparadas pelos documentos

juntados às fls. 542/546 e não foram desmentidas pelos impugnantes.

Esse fato corrobora a conclusão fiscal de que o valor do imóvel informado no contrato e declarado na DIMOB da incorporadora é igual ao valor pago pelo adquirente pela aquisição do imóvel descontado do valor das comissões que seriam devidas a título de intermediação da venda. Também restou corroborada, a constatação fiscal de que os valores relativos aos serviços de corretagem do negócio imobiliário são entregues/destinados à autuada que formaliza a transação imobiliária separando importâncias para remunerar seus serviços e para custear a remuneração de seus corretores.

Observa-se, ainda, que a fiscalização reproduz, a título de exemplo, no corpo do relatório fiscal, trechos de declarações e documentos apresentados pelos adquirentes das unidades imobiliárias (juntados aos autos), cujo conteúdo não foi desmentido por elementos apresentados pelos impugnantes, conforme segue.

Um dos adquirentes, o Sr. Tédson Paixão Queiroz declarou ter sido atendido no stand de vendas pelo corretor do contribuinte. Verifica-se que, em seu favor foi emitido um recibo em 31/5/2010 (data de assinatura do contrato de compra e venda), pela autuada, no qual consta que, por ele foi efetuado um pagamento no montante de R\$ 160.000,00, contém, ainda nesse recibo, a informação de que o contribuinte recebeu cinco cheques desse senhor, um no valor de R\$ 100.000,00 (para apresentação em 1/5/2010) e os demais para apresentação em 1/6/2010, nos seguintes valores: R\$ 43.250,00, R\$ 9.212,50, R\$ 3.768,75 e R\$ 3.768,75.

Por sua vez, no contrato de compra e venda formalizado entre esse adquirente e terceiro, que foi assinado na data do pagamento, consta à cláusula 3ª, que o comprador deve pagar ao intermediador imobiliário, a título de honorários pelos serviços de corretagem, o valor de R\$ 16.750,00, correspondente a 5% do valor total da transação no momento da assinatura do termo contratual. Tal importância corresponde à soma de parte dos cheques emitidos pelo adquirente: cheque nº 000134 de R\$ 9.212,50, cheque nº 000135, de R\$ 3.768,75, e cheque nº 000136 de R\$ 3.768,75.

A fiscalização também descreve no relatório fiscal procedimento idêntico adotado em relação à adquirente Sra. Anazélia Maroni Caldas.

Essas informações são corroboradas pelos documentos juntados às fls. 311/418.

Constata-se, com base nos documentos de fls. 301/310 (instrumentos particulares de prestação de serviços técnicos) que a autuada foi contratada para prestar “[...] serviços técnicos imobiliários na comercialização de empreendimento imobiliário [...]”.

Observa-se que, no item C.1 de um dos instrumentos consta que a prestação de serviços é a prestação de serviços de

coordenação e intermediação imobiliária. Por sua vez, o item C.2 discrimina os serviços contratados, quais sejam, a supervisão total das vendas imobiliárias contratadas pela contratante (Construtora Villela) e a “realização de vendas através de equipe própria”. Verifica-se, que consta, ainda, nesse instrumento contratual, que a remuneração dos serviços prestados pela autuada se dará por unidade vendida, pelos serviços contratados, e “[...] consistirá, exclusivamente, em perceber diretamente dos adquirentes de unidades, comissão sobre o valor de tabela à vista desde que os respectivos compromissos de venda e compra esteja assinados pelos adquirentes [...]”(grifo nosso).

Percebe-se, ainda, que num dos instrumentos contratuais consta expressamente, na Cláusula primeira, parágrafo segundo, que “[...] deverá a contratada, aceitar e estimular o maior número possível de corretores autônomos e de empresas corretoras [...]” que a contratante (construtora/incorporadora) pode exigir que a contratada deixe de utilizar qualquer membro de sua equipe e que aceite, inclua ou exclua quaisquer outros corretores autônomos para atuar nas vendas. No parágrafo terceiro dessa mesma cláusula, consta que “compete à contratada proceder aos acertos com os membros de sua equipe de vendas, responsabilizando-se com exclusividade, por todos os atos ou omissões que praticarem”.

Consta, ainda, no mesmo instrumento contratual como segue: (1) na Cláusula terceira – “[...] as comissões incidirão exclusivamente sobre o preço contratual a vista de cada unidade efetivamente comercializado [...]”, (2) na Cláusula quarta – pagamento: (a) “[...] a comissão devida à contratada será paga diretamente pelos adquirentes de unidades, tanto na parte que lhe couber, como na parte correspondente aos prestadores de serviços autônomos ou empresas credenciadas, através de cheques emitidos em seu nome e em nome dos prestadores de serviços autônomos ou empresas credenciadas”, (b) o contribuinte, “[...] a cada venda, segregará, de cada sinal dado, os valores das comissões [...]” e manterá em seus escritórios, sob sua exclusiva responsabilidade e controle, respondendo por eventuais depósitos indevidos, os cheques correspondentes à comissão contratada, incluindo a dos prestadores de serviços autônomos ou empresas credenciadas e os liberará para pagamento a todos os participantes da transação, após a regular aceitação da venda por parte da contratante, (c) o contribuinte é o responsável pelo recolhimento das contribuições, pelo fornecimento dos documentos fiscais aos adquirentes e, pelo controle dos prestadores de serviços autônomos ou empresas credenciadas para que, também, forneçam aos adquirentes de unidades os competentes documentos fiscais. (grifo nosso)

Constata-se, com base na Cláusula quinta (fls. 304/310), que os corretores pessoas físicas que atuaram nas vendas estavam, de fato, a serviço do contribuinte e não dos adquirentes como formalizado após a realização das operações imobiliárias, pois o ele foi contratado para disponibilizá-los, treiná-los e para

coordenar sua atuação na comercialização de imóveis do da incorporadora/construtora.

A análise de todos esses documentos reforça as conclusões fiscais, no sentido de que: (a) não houve contratação prévia do corretor, mas que o adquirente realizou o negócio com representante do contribuinte no stand de vendas, (b) os contratos, inclusive o de intermediação imobiliária, somente foram preenchidos depois que a transação imobiliária foi acertada e depois de efetuada a emissão dos cheques para compra no imóvel, (c) os termos do contrato foram redigidos unilateralmente apenas com a finalidade de formalizar um negócio jurídico entre o adquirente e o corretor que não ocorreu, e (d) os cheques emitidos pelo adquirente a título de sinal foram fracionados para serem entregues ao corretor (e/ou ao supervisor) e à imobiliária (atuado), protagonistas da intermediação.

Especificamente, em relação aos instrumentos contratuais de fls. 301/310, as normas contratuais que deles emergem demonstram, dentre outros fatos, que: a contratação do corretor não se deu pelos adquirentes das unidades imobiliárias, que o atuado, ao contrário do que alega também se obrigou a prestar serviços de intermediação imobiliária, inclusive com equipe própria (apesar de não ter nenhum seguro declarado na GFIP que tenha essa ocupação), que o controle da atuação e da remuneração dos corretores autônomos, pessoas físicas, era realizado pelo atuado.

Conclui-se que a prática descrita pela fiscalização como a adotada pelo contribuinte com a participação das incorporadoras/construtoras (que formalizaram a sua contratação para intermediar as vendas de unidades imobiliárias), fica evidente pela apreciação do conteúdo dos instrumentos contratuais de prestação de serviços firmados pelo contribuinte.

Além disso, constata-se, pela leitura da impugnação apresentada pelo atuado (especificamente, nos tópicos “IV.2.2. Dos dados colhidos junto às pessoas jurídicas incorporadoras” e “IV.2.4. Das informações contidas na DIMOB da Impugnante”) que ele admite: ter recebido valores pagos (pelos adquirentes) que representavam sua receita referente aos serviços de gestão da etapa de comercialização dos imóveis, ter recebido valores (cheques) pagos, também pelos adquirentes, para serem repassados aos corretores pessoas físicas, e que esses valores transitaram pelos seus controles contábeis e financeiros.

Ora, se de fato, os corretores pessoas físicas tivessem sido contratados pelos adquirentes, como alegam os impugnantes, pergunta-se, qual a necessidade para as incorporadoras/construtoras e para o atuado: (a) de reter valores dos corretores contratados pelas pessoas físicas (cheques emitidos pelos adquirentes por ocasião da celebração do contrato de compra e venda do imóvel), (b) de controlar a entrega dessa importância (cheques), (c) de manter controles contábeis e financeiros acerca dos pagamentos de corretores, (d)

e de elaborar relatórios com informações acerca de comissões pagas e devidas.

Os procedimentos adotados pelo autuado (conforme admitido em sua impugnação) são incompatíveis com a existência de uma relação contratual autônoma entre o adquirente e os corretores da qual nem o autuado e seus contratantes (incorporadoras/construtoras) fariam parte, como querem fazer crer.

A existência de um controle de pagamentos de corretores pessoas físicas, por parte do autuado (Ciaqualitá), que também interessava à gestão das incorporadoras/construtoras, denota que a prestação de serviços não se dava em favor do adquirente (ainda que ele dela tirasse alguma vantagem, além daquela que naturalmente decorre da realização do negócio jurídico - aquisição de direitos sobre o imóvel - o que também não restou demonstrado nos autos), mas em favor do contribuinte

Tal controle evidencia, também, a existência de um procedimento arquitetado e adotado, de comum acordo pelas pessoas jurídicas envolvidas na formalização da transação imobiliária, já que o contribuinte deveria prestar contas às incorporadoras (contratantes) relativamente aos corretores e as respectivas remunerações.

A alegação do autuado de que a maior parte da etapa preliminar de vendas se dá informalmente entre o corretor e o adquirente, não havendo contrato celebrado antes de qualquer decisão de aquisição do imóvel, sendo corriqueiro que essas relações sejam formalizadas a partir do momento em que o negócio é “fechado”, por ocasião da formação da promessa de compra e venda, antecedente à escritura, não tem o condão de explicar por que razões, os adquirentes, conforme informações prestadas, declararam: (a) não ter contratado corretores, (b) tê-los conhecido no stand de vendas e (c) que os corretores se apresentavam como representantes do autuado ou de suas contratantes.

Tal argumento, também, não explica porque motivo (s) o autuado controlava os pagamentos (inclusive recebendo diretamente os valores dos adquirentes) que seriam devidos (como alega) por terceira pessoa (adquirente) a corretores por força de uma relação jurídica que ele não integraria. Essa explicação também não esclarece porque motivos deveria treiná-los, orientá-los e coordenar sua atuação em favor das incorporadoras conforme se viu.

Verifica-se que a Lei nº 6.530, de 12/5/1978, que regulamenta a profissão de corretor de imóveis, dentre outras providências, estabelece que:

Art 20. Ao Corretor de Imóveis e à pessoa jurídica inscritos nos órgãos de que trata a presente lei é vedado:

[...]

III - anunciar publicamente proposta de transação a que não esteja autorizado através de documento escrito;

No mesmo sentido o Decreto nº 81.871, de 29/6/1978, que regulamenta a mencionada Lei dispõe que:

Art 38. Constitui infração disciplinar da parte do Corretor de Imóveis:

[...]

IV - anunciar publicamente proposta de transação a que não esteja autorizado através de documento escrito;

Considerando-se que muitos adquirentes informaram ter tido contato com os corretores nos stands de vendas dos empreendimentos, a existência da vedação, a que se refere a legislação citada, denota que eles deveriam estar amparados por autorização do atuado para anunciar publicamente proposta de transação das unidades imobiliárias. Esse fato, combinado com a informação fiscal, não rebatida pelos impugnantes, de que, com base nos documentos relativos às transações efetuadas não há sequer indícios de contratação desses corretores para adquirir empreendimentos além daqueles cuja intermediação de vendas é administrada pelo atuado mais uma vez reforçam a conclusão fiscal.

Verifica-se que o atuado, apesar de alegar que a fiscalização, durante o procedimento fiscal, teria se afastado da busca da verdade material utilizando-se de intimações pautadas em informações e conclusões prévias, não trouxe aos autos qualquer elemento para infirmar todos os fatos e circunstâncias demonstrados ou, ainda, que capaz de evidenciar que as intimações fiscais, efetuadas com base em conhecimento adquirido com base em informações prestadas pelo contribuinte e por outras pessoas envolvidas nas transações, se afastavam da verdade material.

Além disso, o argumento de que as informações prestadas pelos adquirentes à RFB não teriam valor probatório não podem ser acolhidos diante dos demais elementos juntados aos autos que as corroboram (como, por exemplo, o conteúdo do instrumento contratual firmado entre o atuado e as incorporadoras) e em razão de que os impugnantes não juntaram aos autos elementos capazes de desacreditar essas informações, ou para demonstrar, eventualmente, que havia, por parte dos declarantes (adquirentes), ao fornecê-las à RFB, uma espécie de “temor reverencial”, conforme alegado.

Assim, em que pesem as alegações dos impugnantes em sentido contrário, todas essas constatações, fundamentadas em documentos e informações prestadas pelo atuado, adquirentes e incorporadoras/construtoras demonstram suficientemente que os corretores pessoas físicas, que atuaram nas operações consideradas pela fiscalização para a lavratura dos autos de que trata o presente processo, foram contratados pelo atuado, que ao invés de remunerá-los diretamente, adotou o procedimento, elaborado e mantido com a participação das incorporadoras/construtoras, com vistas a reduzir tributos,

especificamente, no presente caso, contribuições previdenciárias incidentes sobre as comissões pagas pelos serviços prestados ao autuado.

(grifos da decisão da DRJ)

Ademais, eventual pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar a natureza da operação realizada, qual seja, o corretor prestou à empresa imobiliária o serviço de intermediação de negócios junto a terceiros. Em se comprovando a ocorrência da prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta quem deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

Nesse sentido temos as seguintes decisões do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PAF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial quando, ao tempo da interposição do apelo, o julgado indicado à guisa de paradigma já se encontrava reformado, tornando-se inservível para tal fim.

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CORRETORES.

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

É legítimo que, após a prestação dos serviços no interesse de uma das partes, haja estipulação de cláusula de remuneração, por se tratar de direito patrimonial, disponível. No entanto, tal

prerrogativa não significa dizer que não houve ainda a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, pois o crédito jurídico do corretor decorre de sua prévia prestação de serviços, ainda que a quitação seja perpetrada, posteriormente, por terceiro (adquirente).

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

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96.

Recurso Voluntário Negado (Acórdão nº 2302-003.573, Rel. André Luís Mársico Lombardi, data da sessão: 20/01/2015).

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - CONTRIBUIÇÃO A CARGO DO BENEFICIÁRIO DO SERVIÇO PRESTADO

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

AFERIÇÃO INDIRETA - PRERROGATIVA LEGAL DA AUDITORIA FISCAL - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário

[...] (Acórdão nº 2402-003.188, Rel. Ana Maria Bandeira, data da sessão: 20/11/2012).

Transcrevo a seguir excertos do voto condutor desse último acórdão, da lavra da ilustre Relatora Ana Maria Bandeira:

Observou a auditoria fiscal que para realização de seu objeto social, a recorrente tem por prática manter um número expressivo de corretores em diversos stands da empresa LPS

espalhados em diversos pontos do Distrito Federal, para atendimento dos potenciais compradores dos imóveis que comercializa.

Considerou a auditoria fiscal que não seria possível à recorrente efetuar as vendas dos imóveis sem a prestação de serviços desses corretores.

Assim, entendeu que os corretores estavam a serviço da recorrente e diante da falta de apresentação de documentos, efetuou o lançamento por aferição indireta.

[...]

Segundo a recorrente, esta não faz qualquer esforço para captar clientes, apenas aguarda que interessados a procurem por intermédio de corretores de imóveis com os quais não possui vinculação. Tal alegação não se sustenta. Não se pode olvidar que a recorrente efetua venda de imóveis de terceiros, ou seja, são construtoras e incorporadoras que não colocariam seus imóveis para serem vendidos por uma empresa que permanecesse apenas aguardando potenciais compradores, confiando no poder de seu nome. O que ocorre é justamente o contrário, como se depreende do contrato juntado pela auditoria fiscal (fls. 183/191) firmado entre a recorrente e uma contratante de seus serviços, do qual transcrevo os seguintes trechos:

[...]

Resta claro que o que se espera da recorrente é que esta mantenha equipe de vendas, composta de corretores experientes para o cumprimento do acordado. Além disso, conforme bem observou a decisão recorrida, o argumento de que a recorrente funcionaria como vitrine de imóveis e, mediante os meios de comunicação, atrairia a atenção do público consumidor também não se sustenta, haja vista que no contrato já mencionado ficou estabelecido que as despesas para a realização do acordado correriam por conta da contratante e não da recorrente, conforme se observa do trecho transcrito:

[...]

Outra questão trazida pela recorrente para tentar desconstituir o lançamento seria o fato de que as comissões aos corretores autônomos teriam sido pagas pelos compradores dos imóveis.

Relativamente a esse fato, cumpre discorrer se o fato de a recorrente não ter suportado o ônus do pagamento das comissões, tão somente, a retira da condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 121 define com precisão quem seria o sujeito passivo, ou seja, a pessoa obrigada a recolher o tributo. De acordo com o inciso I do § único deste artigo, considera-se sujeito passivo, na condição de contribuinte,

aquele que possui uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

O simples fato da recorrente haver transferido o ônus do pagamento das comissões para os compradores não desqualifica sua relação pessoal e direta com o fato gerador, na condição de verdadeira tomadora dos serviços dos corretores autônomos.

Dessa forma, entendo que devem incidir as contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos corretores pela Fiscalizada a título de comissão de corretagem, conforme efetuado pela autoridade fiscal.

BASE DE CÁLCULO

A Fiscalização apurou a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias por arbitramento, em virtude de a empresa não ter lançado em sua contabilidade o pagamento das remunerações, assim como não ter atendido à intimação para discriminar todos os segurados corretores de imóveis a seu serviço com as respectivas remunerações.

Sobre a aferição indireta, cabe destacar o que dispõe o art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

[...]

§ 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.

No presente caso, a ausência dos lançamentos contábeis, bem como a recusa da Contribuinte de apresentar a documentação solicitada, impediram a Fiscalização de obter os valores das remunerações efetivamente pagas aos corretores de imóveis, o que justificou a utilização da aferição indireta.

Nesse sentido, ressalte-se que a legislação vigente determina o uso de aferição indireta quando a documentação apresentada pelo contribuinte não demonstre a realidade. Os contribuintes têm a obrigação de colaborar com a Fiscalização, devendo apresentar todos os documentos que possui sob pena de sofrer as consequências previstas em lei. Ocorre que a Contribuinte não apresentou a documentação solicitada nem se desincumbiu do ônus probatório de afastar os levantamentos utilizados pela autoridade fiscal, o que acarreta a manutenção do arbitramento da base de cálculo.

Portanto, está correta a decisão de primeira instância nesse ponto.

MULTA QUALIFICADA

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício com multa qualificada (150%) por ter entendido que a empresa fiscalizada agiu com a intenção de suprimir ou reduzir, deliberadamente, as contribuições previdenciárias, caracterizando a conduta ilegal com evidente intuito de sonegação, fraude ou simulação, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A decisão de primeira instância manteve a qualificação da multa, tendo concluído o seguinte:

Com base em tudo o que foi até aqui mencionado, em que pesem as alegações do impugnante em sentido contrário, no presente caso restou evidenciado que o contribuinte, com a participação de suas contratantes (incorporadoras/construtoras) agiu dolosamente praticando ato jurídico divergente da realidade dos fatos e distorcendo seus elementos de modo a evitar a sua subsunção à regra matriz de incidência. Há um ato jurídico aparente (contratação dos corretores pelos adquirentes) e outro encoberto/dissimulado (prestação dos serviços para o contribuinte que assumiu as vendas). Tal situação, configura a fraude, prevista na Lei nº 4.502/1964, conforme, inclusive define a Conbral-Par em sua impugnação.

Dessa feita, considerando-se os dispositivos normativos transcritos tem-se que a multa incidente sobre as obrigações principais foi agravada corretamente, inexistindo qualquer redução ou retificação a ser efetuada.

Com o devido respeito ao entendimento da autoridade fiscal e dos julgadores da DRJ, penso que não merece prosperar a tese de que ocorreu sonegação, fraude ou simulação, de modo a justificar a qualificação da multa em 150%. Nesse caso, entendo que não restou suficientemente caracterizada a intenção dolosa de sonegação por parte da Contribuinte.

A base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou seja, os atos praticados ensejaram a diminuição irregular do recolhimento das Contribuições Previdenciárias pela fiscalizada, mediante a ausência da remuneração dos corretores de imóveis na base de cálculo. No entanto, não entendo que este fato, por si só, enseja os elementos caracterizadores do dolo, fraude ou simulação.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício qualificada é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexacta; (Redação dada pela Lei no 11.488, 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de

*outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007)*

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 assim definem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

É nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, embora concorde ser equivocada a leitura feita pela Contribuinte acerca da prestação de serviços pelos corretores de imóveis, não consigo identificar a intenção dolosa de ocultar, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição das contribuições a serem pagas. O procedimento adotado pela Contribuinte deu-se em virtude de uma interpretação sua a respeito da configuração dos negócios de intermediação de compra e venda de imóveis.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, uma vez que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções. O fato de não incluir as remunerações dos corretores de imóveis em sua contabilidade revelam apenas o seu entendimento de que elas não seriam oriundas de prestação de serviços e, portanto, estariam fora da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Dessa forma, entendo que deve ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

O Código Tributário Nacional (CTN) assim disciplina em seu art. 124:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Sobre a solidariedade passiva de grupo econômico, a Lei nº 8.212/1991 dispõe em seu art. 30, inciso IX:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; [...]

No presente caso, entendo que deve ser mantida a responsabilidade solidária das pessoas jurídicas Cia São Paulo Lançamentos Imobiliários Ltda. e Conbral – Par Empreendimentos e Participações Ltda., conforme decidido pela decisão da DRJ, cujo excerto do voto vencedor reproduzo abaixo, adotando-o como razões de decidir neste ponto.

Quanto à responsabilidade solidária das pessoas jurídicas que integram um grupo econômico, formado, inclusive pelas pessoas jurídicas que integram o quadro societário do autuado (a Cia São Paulo Lançamentos Imobiliários Ltda e a Conbral – Par Empreendimentos e Participações Ltda), tem-se como segue.

Como já mencionado, de acordo com a primeira, segunda e terceira alteração do contrato social do contribuinte (documentos de fls. 164/182), a Conbral – Par Empreendimentos e Participações Ltda, desde 28/10/2008, detinha 25% do capital social do contribuinte e a Cia São Paulo Lançamentos Imobiliários participava com 50% do capital social. Conforme esses mesmos documentos, a administração era exercida de comum acordo entre os sócios, por meio de dois administradores, sendo que dessa data até 9/12/2009 foram nomeados como administradores o Sr. Eduardo de Oliveira Villela e o Sr. Paulo César Sampaio de Toledo. A partir dessa data, continuou como administrador o Sr. Paulo César Sampaio de Toledo.

Constata-se, ainda, com base nos instrumentos de contrato social, que as deliberações dos sócios acerca de alterações no contrato social, incorporação, fusão, dissolução da sociedade, ou a cessação do estado de liquidação poderiam ser tomadas pelos votos correspondentes à no mínimo três quartos do capital social. (Cláusula décima segunda). Por sua vez, as deliberações dos sócios quanto à aprovação das contas da administração, designação de administradores, a destituição dos administradores, poderiam ser tomadas pelos votos correspondente à, no mínimo, dois terços do capital social (Cláusula décima terceira).

Verifica-se que, em que pesem as alegações dos impugnantes em sentido contrário, a participação da Conbral – Par Empreendimentos e Participações Ltda, da Cia São Paulo Lançamentos Imobiliários Ltda e Carvalho Ltda nas decisões da autuada são evidentes.

Com base nos elementos contidos nos autos, constata-se que como, indica a fiscalização, o procedimento de formalização dos negócios imobiliários, adotado pelo contribuinte e pelas demais pessoas jurídicas favorecidas com a intermediação, resultou na redução ilícita formalizada das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos corretores pessoas físicas (parte da empresa e parte dos segurados), do imposto de renda retido na fonte incidente sobre essa remuneração, do imposto de renda incidente sobre o lucro presumido para as incorporadoras e construtoras (que não contabilizaram o valor total da venda incluindo aos valores para pagamento das imobiliárias e corretores).

Tal redução foi possível porque as pessoas jurídicas e seus gestores agiram em comum acordo, adotando procedimento coordenado, restando assim evidenciados, na relação entre o contribuinte e demais pessoas jurídicas arroladas como solidárias, a direção e o interesse comum.

Tais constatações corroboram o entendimento de que o contribuinte estaria sob o comando, direção e administração comum, atuando de forma vinculada em relação a uma das pessoas jurídicas que integram um grupo econômico do qual faz parte.

Em relação às pessoas físicas de Eduardo de Oliveira Villela e Paulo Roberto de Moraes Muniz, venho divergir do entendimento da Fiscalização e da DRJ, por entender que não restaram suficientemente caracterizadas as suas responsabilidades de modo a incluí-los no polo passivo da relação tributária.

Embora tenha sido demonstrado que os Srs. Eduardo de Oliveira Villela e Paulo Roberto de Moraes Muniz eram realmente administradores das empresas, verifica-se que eles agiram conforme um padrão adotado pelas empresas.

Conforme exposto acima - ao tratar da qualificação da multa - os administradores pautaram a conduta das empresas de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, sem a intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar seu convencimento. O fato de a empresa fiscalizada não incluir as remunerações dos corretores de imóveis em sua contabilidade revelam apenas o seu

entendimento de que elas não seriam oriundas de prestação de serviços e, portanto, estariam fora da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Portanto, contrariamente ao que entendeu a DRJ, não me parece que os Srs. Eduardo de Oliveira Villela e Paulo Roberto de Moraes Muniz tenham agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Desse modo, afasto a responsabilidade tributária das pessoas físicas de Eduardo de Oliveira Villela e Paulo Roberto de Moraes Muniz.

Sobre o pedido da Recorrente para que o administrador da empresa Cia São Paulo Lançamentos Imobiliários Ltda., Sr. Paulo Toledo, não seja responsabilizado pelo crédito em discussão, cabe ressaltar que embora seu nome conste da Relação de Vínculos (fl. 80), ele não foi arrolado como responsável solidário. Assim, é o caso de se aplicar a Súmula CARF nº 88, que assim dispõe:

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

JUROS SELIC

Quanto à improcedência da aplicação da taxa Selic como juros de mora, não lhe assiste razão, porquanto deve ser adotado o conteúdo da Súmula CARF nº 4:

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

A alegação do recorrente de ofensa aos princípios constitucionais não será apreciada, pois o exame da obediência das leis tributárias a esses princípios é matéria que não deve ser abordada na esfera administrativa, conforme se infere da Súmula CARF nº 2, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

PEDIDO DE DILIGÊNCIAS

Não se pode deixar de considerar que a responsabilidade pela apresentação das provas compete ao Contribuinte, não cabendo a determinação de diligências e perícias para a busca de provas. O artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 10 da Lei nº 8.748/93, dispõe:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante a realização de perícias ou diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no artigo 28, in fine.

Dessa forma, por entender que são prescindíveis ao deslinde causa, pois os elementos que constam dos autos são suficientes para sustentar as conclusões que fundamentaram o lançamento fiscal, os pedidos de diligências devem ser indeferidos.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Este Conselho não possui competência para analisar questões de matéria penal, objeto da RFFP. Portanto, é de se aplicar a Súmula CARF nº 28: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais".

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, assim como afastar a solidariedade das pessoas físicas de Eduardo de Oliveira Villela e Paulo Roberto de Moraes Muniz.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa