



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.729956/2013-81</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.084 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	JGM CONSULTORIA IMOBILIÁRIA LTDA.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. DISTINÇÃO FÁTICA RELEVANTE ENTRE OS CASOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões cotejadas (acórdão recorrido x paradigmas) prejudica o conhecimento recursal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram pelo conhecimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiros Luís Henrique Marotti Toselli.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Luis Henrique Marotti Toselli** – Redator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, em face do Acórdão nº 1302-006.261, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da Terceira Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em 19/10/2022, que deu provimento aos recursos especiais da contribuinte e do responsável solidário.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 COMISSÕES. CORRETORES AUTÔNOMOS.

As comissões recebidas por corretores autônomos, que mantém contrato de parceria de trabalho com a imobiliária pessoa jurídica contratada por construtora/incorporadora, nas operações de vendas de unidades imobiliárias, não se caracterizam como receita da pessoa jurídica.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido para o lançamento de IRPJ deve ser replicado aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento de fato.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento aos recursos voluntários, para cancelar as exigências fiscais relativas ao IRPJ e reflexos (PIS, Cofins e CSLL), multa de ofício isolada e juros de mora isolados decorrentes da falta de retenção e recolhimento do IRRF, ficando, por consequência, prejudicadas as análises da qualificação da multa de ofício e da atribuição de responsabilidade de tributária, vencidos os conselheiros Marcelo Cuba Netto (relator) e o conselheiro Ailton Neves da Silva (suplente convocado), que votaram por negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias em relação às matérias às quais o relator foi vencido.

Encaminhados os autos a PFN em 09/11/2022 (fl. 3375), esta apresentou recurso especial (fls. 3376/3393) em 21/22/2022 (fl. 3394) alegando divergência de interpretação da

legislação tributária quanto à **caracterização da prestação de serviços dos corretores à imobiliária fiscalizada para efeito de incidência tributária**. Indicou como paradigmas o Acórdão nº 9202-003.834 e o Acórdão nº 2402-003.189.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da Câmara *a quo*, nos termos do despacho de admissibilidade (fls. 3397/3403), do qual se colhe a seguinte análise:

#### **Análise**

#### **Divergência: caracterização da prestação de serviços dos corretores à imobiliária fiscalizada para efeito de incidência tributária.**

Alega, a Recorrente, que o Colegiado *a quo* entendeu que os corretores de imóveis seriam profissionais independentes, razão pela qual a contribuinte não teria efetuado pagamento direto ou indireto aos corretores associados e, com base nessa premissa, os julgadores afastaram a aplicação do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional. Afirma que no primeiro paradigma, os julgadores da 2ª Turma da CSRF teriam entendido que os corretores foram remunerados pela imobiliária em razão de serviço de intermediação junto a terceiros, *porquanto 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, face à identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados*. Quanto ao segundo paradigma teriam entendido, os julgadores, *que com o art. 118, inciso I do CTN, a fiscalização agiu corretamente em identificar prestação de serviço dos corretores à imobiliária na intermediação da venda de imóveis junto a terceiros*.

O presente processo trata de autos de infração para exigência de IRPJ e reflexos (PIS, Cofins e CSLL) com base nas regras do lucro presumido, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012, em razão de a Contribuinte ter omitido receitas advindas do exercício de sua atividade de intermediação imobiliária, ao deixar de oferecer à tributação a parcela da receita de corretagem que era paga pelos adquirentes dos imóveis diretamente aos corretores, pessoas físicas, que atuavam nos estandes montados em cada empreendimento imobiliário.

Para o voto vencedor, contudo, haveria necessidade de a auditoria fiscal provar vínculo empregatício entre a corretora (Contribuinte) e seus corretores autônomos, o que não ocorreu no seu entendimento, como denota-se dos seguintes excertos:

[...]

No presente caso, entretanto, a acusação fiscal, aos olhos do colegiado, não conseguiu comprovar o vínculo empregatício entre a corretora e seus corretores autônomos.

Desta feita, a acusação fiscal, em que pese alegar eventual vínculo empregatício existente entre a Recorrente e os corretores autônomos que receberam diretamente parte das comissões pela venda das unidade imobiliárias, não conseguiu comprovar esse vínculo.

[...]

Na documentação apresentada pela fiscalização, inclusive aquela colacionada no TVF, pode-se verificar que os corretores autônomos recebiam diretamente dos compradores a parte da comissão que lhe era devida. Não havia o trânsito dos recursos pelas contas da corretora, com o posterior repasse àqueles corretores autônomos.

Assim, fica claro que foram os corretores de imóveis que receberam os valores das comissões, sendo que esses não podem compor a base tributável da Recorrente.

[...]

Ambos os paradigmas apresentados podem ser obtidos no sítio do CARF não foram reformados quanto à matéria recorrida e trazem as seguintes ementas:

Acórdão nº 9202-003.834

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

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

A falta de retenção/recolhimento do IRRF enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

RELAÇÃO JURÍDICA – CLASSIFICAÇÃO – IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIACÃO 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 serviços 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.

Recurso especial negado.

Acórdão nº 2402-003.189

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.

CONTRIBUIÇÃO DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO A CARGO DO TOMADOR DE SERVIÇOS 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.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época, limitada a 75% (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei n.º 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte

O primeiro paradigma analisou auto de infração para exigência de IRRF e o seu relatório, do qual extrai-se o trecho abaixo, não deixa dúvida acerca da aproximação fática com aquela apreciada pelo acórdão recorrido:

Trata o presente processo de auto de infração, às e-fls. 03 a 08, com relatório fiscal às e-fls. 09 a 41, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, por deixar a contribuinte de arrecadar e recolher o imposto incidente sobre a remuneração dos corretores de imóveis que lhe prestaram serviços autônomos de corretagem de imóveis. O lançamento foi consolidado em 24/05/2012, com ciência à contribuinte em 28/05/2012.

Em sua impugnação, às e-fls. 2.423 a 2.506, a empresa, uma sociedade limitada, dedicada a consultoria na intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, se insurgiu contra diversos aspectos preliminares, contra a própria incidência da multa sem o tributo correspondente e, no mérito, nega a existência de vínculo entre ela e os

corretores questionando, inclusive, o pagamento nas operações que deram causa aos valores lançados.

[...]

Muito embora o segundo paradigma tenha julgado lançamento para exigência de contribuições previdenciárias, vislumbra-se a similitude fática com o acórdão recorrido porquanto a tese jurídica neles discutidas gira em torno de resolver questão preambular: se há vínculo entre o corretor e a imobiliária pela prestação de serviços na venda de imóveis.

Em direção oposta à do acórdão recorrido decidiram os paradigmas.

Do voto do primeiro paradigma extrai-se:

[...]

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar a natureza da operação realizada: 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.

(destaques acrescidos)

No segundo paradigma decidiu-se que não tem relevância o fato de a imobiliária ter transferido o ônus do pagamento das comissões aos compradores, pois ela própria teria sido a verdadeira tomadora dos serviços de corretagem prestados pelos corretores autônomos. É o que indica o seguinte trecho do voto:

[...]

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.

Embora a recorrente adote como prática que o comprador do imóvel deva arcar com o pagamento da taxa de corretagem, esta se revela irregular em face de o pagamento dos honorários de corretagem ser devido por quem efetivamente seja o tomador dos serviços destes profissionais.

[...]

Nos autos em tela as comissões pelas vendas também foram pagas diretamente pelos compradores, mas o Colegiado *a quo* decidiu pelo cancelamento da autuação. A decisão recorrida entendeu não ter restado provado o vínculo empregatício entre corretores (autônomos) e corretora contribuinte, porquanto os pagamentos das comissões teriam sido feitos pelos compradores diretamente aos corretores autônomos (sic).

Noutra toada, os paradigmas qualificaram como dispensável análise semelhante, coroando o entendimento de que não interessa quem tenha pago a comissão, mas a quem o corretor teria prestado serviço.

Resta, portanto, configurada a divergência jurisprudencial apontada pela Fazenda Nacional.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial**, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a seguinte questão: **caracterização da prestação de serviços dos corretores à imobiliária fiscalizada para efeito de incidência tributária.**

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da questão atinente à seguinte matéria: **caracterização da prestação de serviços dos corretores à imobiliária fiscalizada para efeito de incidência tributária.**

[...]

No mérito do seu recurso, a recorrente apresenta os seguintes fundamentos para a reforma do acórdão recorrido:

### **III.I. DA CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DOS CORRETORES À IMOBILIÁRIA FISCALIZADA PARA FINS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

A questão central tratada nos presentes autos cinge-se aos efeitos jurídicos da atividade de intermediação imobiliária (corretagem) envolta na relação entre construtora/incorporadora, imobiliária e corretores.

A contribuinte (imobiliária), sustenta possuir uma relação pautada pela autonomia e independência com os corretores, razão pela qual alega que não

contrata corretores como prestadores de serviço e não exerce nenhum controle ou ingerência sobre as atividades de corretagem por eles exercida.

Todavia, **o que se verificou com clareza, por meio do trabalho fiscal, foi que a imobiliária fiscalizada realiza a atividade de intermediação por meio de corretores ditos “autônomos”, mas que, em verdade, atuam como *longa manus* da imobiliária**, verdadeiros órgãos da sociedade na prestação de serviços realizando todos os atos materiais necessárias para concreção das alienações das unidades imobiliárias. E mais, extrai-se do conjunto probatório o caráter de exclusividade com que atuavam os corretores para a fiscalizada, derrubando, assim, a suposta autonomia.

Vejamos então.

Importante a referência inicial que a referida parceria e independência na atuação de imobiliária e corretores faz-se perfeitamente possível e com amparo legal nos arts. 722 a 728 do Código Civil, na Lei 6.530/1978 que regula a atividade do profissional de corretor de imóveis e inclusive na própria tabela de honorários e serviços de corretagem do Conselho Regional de Corretores de Imóveis – CRECI. E para a realização dessa parceria mister a inexistência de traços de subordinação, hierarquia ou coordenação entre eles, fazendo-se necessário existir independência de atuação e assunção dos riscos próprios e inerentes à intermediação de cada parte, mas de modo a concorrer conjuntamente com esforços para a aproximação das partes interessadas na concretização do negócio (compradores e vendedores).

Todavia, os elementos de prova serviram para desnaturar completamente a suposta autonomia dos corretores em relação à imobiliária.

Frise-se, aqui, o diligente trabalho fiscal que, na formação de seu convencimento, realizou várias diligências em incorporadoras/construtoras; intimou corretores integrantes da equipe de vendas da fiscalizada e ainda buscou compradores de imóveis da carteira da imobiliária.

**Portanto, mais importante que as denominações adotadas ou forma escolhida, a praxe comercial da fiscalizada é reveladora da existência interna de nítida subordinação e hierarquia entre a imobiliária e seus corretores. Mais do que isso, podemos extrair a ilação de que somente a Imobiliária figurava como parte na atividade de intermediação, tendo-se em conta que os corretores, em verdade, eram seus empregados, a despeito do intuito de mascarar esse vínculo empregatício.**

**Os corretores eram plenamente vinculados à fiscalizada**, a qual possui quadro próprio desses profissionais e aparentemente não admite outros profissionais que não sejam seus. Em outras palavras, em tese há um quadro jurídico de independência desses profissionais de corretagem, mas na prática encontram-se **completamente vinculados ao plano de trabalho e comando gerencial** de imobiliárias desse porte.

Ora, a exclusividade com que era prestada o serviço de corretagem à fiscalizada é crucial para a caracterização do vínculo entre as partes e também para evidenciar que a comissão paga pelo adquirente era destinada tanto à imobiliária quanto ao corretor autônomo, sendo este último subordinado àquela pela nota de exclusividade de seu vínculo empregatício. **Portanto, é de se perguntar, tais corretores realizavam a intermediação com liberdade e independência, podendo inclusive atuar além dos limites estabelecidos pela contribuinte? Evidentemente que a resposta é negativa, denotando o vínculo e a ingerência da imobiliária sobre seus corretores.**

A conclusão tomada a partir desse quadro fático é que a fiscalizada **fragmentou a sua prestação de serviço** a fim de **não caracterizar o vínculo empregatício com os seus corretores**, ditos “independentes” para **simular uma suposta relação autônoma entre a imobiliária e os corretores**. E por essa razão, acertava-se o pagamento, pelos adquirentes, diretamente para os corretores e, inclusive, aos demais participantes da intermediação.

Resta estreme de dúvidas que a fiscalizada coordenava e controlava todo o trabalho dos corretores na intermediação das vendas das unidades, inclusive com a uniformização de materiais e estrutura física. E o simples fato de o pagamento ser fracionado por imposição da imobiliária, diga-se, não tem o condão de tornar autônoma ou independente a relação entre imobiliária, corretores e demais membros da equipe de vendas. **Ou, em outras palavras, a transferência do 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.**

Nesse ponto, vale enfatizar que os **adquirentes dos imóveis** não contrataram nenhum corretor e que estes profissionais estavam postados nos locais de venda da imobiliária-fiscalizada, atuando como representantes desta.

Depreende-se, portanto, que os atos exteriorizados não se coadunam com a intenção real do negócio e, assim, a Administração Tributária está autorizada, conforme art. 118, inciso I do CTN, a interpretar a definição legal do fato gerador 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.

Igualmente, não podemos olvidar o teor do art. 123 do CTN que impõe que as convenções particulares não podem modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias, razão pela qual não pode prevalecer a pretensão da contribuinte de desvirtuar a sujeição passiva mediante o artifício do pagamento direto pelo adquirente aos corretores da fiscalizada.

[...]

Em resumo, o **pagamento indireto** adotado pela contribuinte como forma de remunerar seus corretores não desnatura sua sujeição passiva na relação jurídica

tributária, bem como os elementos de prova trazidos aos autos demonstram cabalmente a subordinação e a coordenação existente na relação profissional entre imobiliária e corretor.

Nessa ordem de considerações, revela-se acertada a exação, de maneira que deve ser reformada a decisão recorrida e restabelecido o lançamento.

[...]

Devidamente cientificados do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, a contribuinte e o responsável solidário não ofereceram contrarrazões (fl. 3429).

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte não apresentou contrarrazões.

Entendo que restou bem caracterizada a divergência, a despeito dos acórdãos paradigmas apresentados tratem de exigência de IRRF e Contribuições Sociais Previdenciárias, enquanto o acórdão recorrido trata de incidência de IRRF e multas isoladas e/ou regulamentares, pois a divergência suscitada se assenta nos efeitos tributários do modelo de negócio adotado pela recorrente, que é o mesmo examinado nos acórdãos paradigma.

Com efeito, em comum entre os três acórdãos tem-se o fato de que todos examinam incidências tributárias que seria devidas pela empresa em face de suas operações de intermediação realizadas com o concurso de corretores autônomos que foram remunerados diretamente pelos compradores dos imóveis vendidos com sua corretagem, deslocando-se as bases tributáveis tanto no aspecto das receitas que teriam sido efetivamente percebidas pela ora recorrida quanto sobre os encargos tributários e previdenciários que adviriam se o pagamento das comissões aos corretores autônomos tivessem sido feita por ela e não pelos compradores.

Assim, em que pesem as distintas legislações dos tributos que fundamentam cada um dos lançamentos examinados nos acórdãos cotejados, é possível vislumbrar entre eles a divergência de interpretação de uma legislação em comum, notadamente quanto ao art. 118, I do CTN, no que tange à natureza e validade do modelo de negócio jurídico adotado pela empresa, para fins tributário, como premissa maior a orientar os três lançamentos realizados pelo Fisco.

Nesse sentido defendeu a PGFN em seu recurso:

Quanto ao primeiro acórdão paradigma (**9202-003.834**):

**AMBOS** os acórdãos confrontados tratam de lançamento decorrente de infração tributária apurada a partir da constatação de remunerações pagas pelo contribuinte (imobiliária) aos prestadores de serviço (corretores). Ambos os processos envolvem a mesma discussão, qual seja: a qualificação jurídica da operação para fins de incidência tributária.

**O acórdão recorrido** entendeu que os corretores de imóveis seriam profissionais independentes, razão pela qual a contribuinte não teria efetuado pagamento direto ou indireto aos corretores associados. Com base nessa premissa, os julgadores afastaram a aplicação do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

**De outro lado, no acórdão paradigma**, os julgadores da 2ª Turma da CSRF entenderam que **os corretores foram remunerados pela imobiliária em razão de serviço de intermediação junto a terceiros, porquanto 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, face à identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.**

[...]

Quanto ao segundo acórdão paradigma (**2402-003.189**):

Para deixar a questão mais clara, transcreve-se trecho do citado acórdão paradigma, onde se verifica que, diante exatamente do **mesmo modelo** de estruturação dos negócios, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento entendeu pela configuração da responsabilidade tributária da contribuinte.

Registre-se que, embora o segundo acórdão paradigma verse sobre lançamento de contribuições previdenciárias, a **situação fática subjacente é a mesma enfrentada no presente processo**, qual seja, a qualificação jurídica da operação para efeitos tributários.

Portanto, também está configurada divergência em relação ao acórdão nº 2402-003.189. Com efeito, os acórdãos cotejados discutem infrações tributárias apuradas a partir da constatação de remunerações pagas pelo contribuinte (imobiliária) aos prestadores de serviço (corretores). Ambos os processos envolvem a mesma discussão, qual seja: a qualificação jurídica da operação para fins de incidência tributária.

De um lado, o acórdão recorrido entendeu que não há caracterização de prestação de serviço pelos corretores de imóveis, e que estes seriam profissionais independentes, razão pela qual a contribuinte não teria efetuado pagamento direto ou indireto aos corretores associados. **De outro lado, no acórdão paradigma**, os julgadores entenderam que **com o art. 118, inciso I do CTN, a**

**fiscalização agiu corretamente em identificar prestação de serviço dos corretores à imobiliária na intermediação da venda de imóveis junto a terceiros.**

Há, portanto, uma questão de fundo, comum a todos esses julgados: trata-se da discussão em torno do "modelo de negócio" utilizado pelos interessados, em relação à forma de pagamento das comissões dos corretores, em que a peculiaridade da incidência tributária se dá numa etapa posterior a resolução dessa celeuma.

Assim, a divergência pontada decorre de uma questão antecedente e prejudicial, qual seja, o entendimento a respeito desse MODELO: se contrário à legislação tributária, como sustentou a Fiscalização em todos os casos comparados, ou, em conformidade com essa legislação, como entende o acórdão recorrido. Por outras palavras, é claro que após dirimida essa celeuma em torno do modelo de negócio adotado (questão prejudicial) passa daí a ser relevante os efeitos tributários que se seguem dessa resolução, cada um deles envolvendo a legislação tributária correlata.

Em todos os julgados envolvidos não houve pagamento de remuneração por parte imobiliária (contribuintes) aos seus respectivos corretores associados (os pagamentos foram realizados pelos compradores/clientes). Em todos eles a fiscalização trouxe elementos aduzindo que a atividade de intermediação por meio de corretores ditos "autônomos", mas que, em verdade, atuavam como "longa manus" da imobiliária, verdadeiros órgãos da sociedade na prestação de serviços realizando todos os atos materiais necessárias para concreção das alienações das unidades imobiliárias. Segundo a fiscalização, havia um caráter de exclusividade com que atuavam os corretores para as respectivas empresas fiscalizadas, infirmo a autonomia deles.

Nesse contexto, enquanto o ac. recorrido abraçou o entendimento que esse modelo de negócio, em que o pagamento direto da comissão dos corretores feitos pelos clientes/compradores da imobiliária em razão de serviço prestado de intermediação junto a terceiros, e quando feito de forma transparente, não seria uma forma de se burlar a sujeição passiva, não sendo no caso a imobiliária que deveria responder pelas correspondentes obrigações tributárias se tais comissões foram pagas dessa forma; os respectivos paradigmas entenderam o contrário, não aceitando tal modelo de negócio pois desnaturaria a relação jurídico tributária que se seguia a partir da adoção literal das premissas do mesmo, deixando assim de ser realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas e, dessa forma, comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço dos corretores para com a imobiliária, não importaria se não houve pagamento direto da empresa para os corretores, de qualquer forma os corretores teriam sido remunerados (indiretamente) pela imobiliária em razão de serviço de intermediação junto a terceiros, sendo então a imobiliária que deveria responder pelas correspondentes obrigações tributárias daí derivadas.

Verifica-se, portanto, divergência na interpretação da legislação tributária, em especial, quanto **do art. 116, parágrafo único, e art. 118, I, do Código Tributário Nacional.**

[...]

Sob outro aspecto que poderia obstaculizar o conhecimento do recurso entendo que, apesar de existirem conjuntos fáticos probatórios relativamente distintos nos processos examinados pelos acórdãos comparados, a acusação fiscal tem como base a mesma motivação, qual seja a ausência de validade jurídica dos atos praticados pela contribuinte em face dos seus corretores no modelo de negócio adotado, daí decorrendo as consequências tributárias que ensejaram os lançamentos dos respectivos tributos, sendo este o cerne da discussão trazida pela PFN em seu recurso.

Assim, entendo que o deslinde da tese trazida pela PFN em seu recurso prescinde da análise fático-probatória de cada processo, posto que a estrutura do negócio adotado é comum aos três lançamentos examinados.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da PFN.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli** – Redator Designado

Conforme relatado, fui designado para redigir o voto vencedor que não conheceu do recurso especial fazendário.

De acordo com o art. 67 do Anexo II do “antigo” Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), que possui redação assemelhada no art. 118 do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015:

### RICARF/2015:

Art. 67 - Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º - Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º - A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

#### RICARF/2023:

Art. 118 - Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º - O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º - A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdãos enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que

compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, e isso ocorre, por exemplo, na hipótese de as decisões sinalizarem que as conclusões jurídicas são diversas em função de circunstâncias ou premissas fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Pois bem.

A ementa do acórdão recorrido foi assim redigida: *as comissões recebidas por corretores autônomos, **que mantém contrato de parceria de trabalho com a imobiliária pessoa jurídica contratada por construtora/incorporadora, nas operações de vendas de unidades imobiliárias, não se caracterizam como receita da pessoa jurídica** (destacamos).*

E de acordo com o voto vencedor:

[...]

No presente caso, entretanto, a acusação fiscal, aos olhos do colegiado, não conseguiu comprovar o vínculo empregatício entre a corretora e seus corretores autônomos.

Desta feita, a acusação fiscal, em que pese alegar eventual vínculo empregatício existente entre a Recorrente e os corretores autônomos que receberam diretamente parte das comissões pela venda das unidades imobiliárias, não conseguiu comprovar esse vínculo.

Assim, o que precisa ser fixado como premissa, neste ponto, é que o ordenamento jurídico admite a figura do corretor de imóveis autônomo e que

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

este pode estar vinculado a uma ou mais pessoas jurídicas, sem prejuízo à sua autonomia profissional, não podendo esse vínculo ser considerado como empregatício ou previdenciário, a não ser que haja prova em contrário, que demonstre a existência da relação de emprego entre as partes.

[...]

Assim, fica claro que foram os corretores de imóveis que receberam os valores das comissões, sendo que esses não podem compor a base tributável da Recorrente.

Ademais, não se tem dúvidas da transparência das negociações, nos exatos termos definidos pelo STJ no julgado transcrito acima (Resp nº 1.599.511/SP), uma vez que pode-se perceber, nos recibos de corretagem, que o consumidor (o comprador dos imóveis), sabia quais os valores da comissão pela intermediação eram devidos, em especial porque estes eram expressamente indicados nos documentos (recibos) assinados.

Assim, já tendo sido definido pelo Poder Judiciário, em recurso que vincula o julgador administrativo, a possibilidade de o comprador do imóvel figurar como parte no contrato de corretagem, não há qualquer impedimento, no presente caso, para que os pagamentos fossem realizados diretamente, pelo comprador, ao corretor autônomo que intermediou a venda das unidade imobiliárias.

Por outro turno, seguindo a trilha das premissas acima fixadas, não se pode imputar à Recorrente receitas que sequer transitaram em suas contas e que foram efetivamente recebidas pelos corretores autônomos.

Se houvesse a indicação e, principalmente, a comprovação, pelo agente autuante, de que aqueles autônomos, em verdade, eram empregados da Recorrente, poder-se-ia cogitar que os valores por eles recebidos eram da Recorrente e que esta os remunerava pelo vínculo empregatício.

Todavia, não há nos autos essa comprovação.

[...]

Como se percebe, a alegada omissão de receita restou afastada em razão da maioria do Colegiado *a quo* ter considerado que a fiscalização não teria demonstrado uma relação de trabalho entre a Recorrida e os corretores autônomos, sendo os documentos juntados suficientes para atestar que os compradores possuiriam uma relação direta com esses corretores.

Isso significa dizer que o TVF e as provas juntadas nestes autos foram fundamentais para afastar a imputação dos pagamentos feitos aos corretores como receita própria da imobiliária (recorrida).

Do *primeiro paradigma* (Acórdão nº **9202-003.834**), por sua vez, extrai-se o seguinte trecho de sua ementa: *comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.*

E do voto condutor transcrevo os seguintes excertos:

[...]

Para iniciar a análise da questão, é necessário que os fatos ocorridos estejam claramente colocados.

De acordo com o Relatório Fiscal do Auto de Infração, a contribuinte atendendo às intimações fiscais, declarou que não remunerou os corretores de imóveis porque foram contratados pelos adquirentes das unidades imobiliárias. A fiscalização, entretanto, entendeu, com base em provas que carreeu aos autos, que os corretores de imóveis prestaram serviços à Lopes Royal e que a administração da empresa planejou, organizou e executou procedimentos para a sua atividade comercial com intuito de afastar a hipótese de incidência dos tributos e contribuições. Assim, levantou valores pagos a corretores identificados e a corretores não identificados, calculou os correspondentes montantes de Imposto a ser retido na fonte e aplicou a multa de que trata o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, sobre esses valores.

Em cotejo aos autos, verifica-se que há um acordo denominado "associação", em que – pela intermediação do negócio, o cliente pagaria um valor ao corretor, pessoa física, que tenha atuado na operação e o proprietário do imóvel / incorporadora pagaria outro valor à empresa autuada, ora recorrente.

[...]

As conclusões acima são decorrência do que se encontra no Relatório Fiscal, item 3.3.1 (Coleta de Notícias e Publicações - fls. 5 a 9) e item 3.3.2 (Circularização - fls. 10 a 25).

[...]

Não se está aqui afirmando que é impossível ocorrer um contrato associação, em que os envolvidos respondam - cada um - por sua intervenção em operações e, conseqüentemente, pelos correspondentes resultados e tributos. Porém, temos, no caso, direitos e obrigações definidos, que me levam a concluir que é devida uma comissão pela dona do negócio à empresa recorrente, que providencia o rateio entre todos os envolvidos. Assim, afasto a classificação da operação como simples associação e vejo nela efetiva prestação de serviços autônomos.

O fato de o pagamento ser realizado diretamente pelo comprador a cada um dos envolvidos não desnatura, em meu entendimento, a natureza do negócio jurídico. Nessa situação, vejo claramente uma relação de mandato, em que o cliente entrega diretamente ao corretor, pessoa física, um valor que iria compor o total a ser pago pelo imóvel ao dono do negócio que, em seguida, remuneraria a

empresa de corretagem que, por fim, remunerasse os corretores pessoa física que a prestaram o serviço de fechar os negócios junto aos clientes.

Nota-se, assim, que, ainda que seja possível verificar um “ponto em comum” entre os julgados ora comparado, uma leitura mais atenta evidencia que o *primeiro paradigma* na verdade se valeu de um negócio jurídico específico, *o tal do contrato de associação*, vislumbrando, a partir daí e dos demais elementos probatórios produzidos na acusação fiscal, a relação de trabalho que motivou aquele lançamento.

Ou seja, os elementos fáticos daquele caso, que são distintos do deste, foram determinantes para a *solução conflitante*. Daí a dessemelhança que descaracteriza o necessário dissídio.

Isso se repete no *segundo paradigma* (Acórdão nº **2402-003.189**), do qual reproduzo as seguintes passagens:

[...]

Foram considerandos fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações apuradas por *aferição indireta* (nas competências 02/08 e 03/08) tendo por base os valores das receitas obtidas pela empresa com a venda de imóveis, pagas a contribuintes individuais.

Tal procedimento se justificaria, no caso da venda de imóveis, devido a não apresentação da documentação própria e o não esclarecimento satisfatório por parte da empresa de como foram obtidas as receitas lançadas na conta Serviços Prestados (código 30152). Portanto, o contribuinte teria deixado de informar de forma individualizada as respectivas despesas com mão-de-obra necessária para obtenção de tais receitas.

A auditoria fiscal informa que a empresa deixou de apresentar alguns documentos importantes tais como: as planilhas com a relação dos valores de cada unidade de imóvel vendida por empreendimento, por competência e os correspondentes comprovantes de comissões recebidas e/ou pagas aos corretores, assim como, também deixou de apresentar uma planilha com a relação discriminada de todos os corretores de imóveis a seu serviço (nome, CPF, NIT/PIS, remuneração por competência e por empreendimento, registro no CRECI e período trabalhado).

Segundo a auditoria fiscal, tais documentos seriam de suma importância, tendo em vista que a fiscalização comprovou a presença de um número expressivo de corretores em diversos stands da empresa LPS espalhados em diversos pontos do Distrito Federal. Além disso, em conversas com alguns corretores, estes informaram à auditoria fiscal a existência de cerca de 400 (quatrocentos) profissionais prestando serviços à empresa.

A auditoria fiscal argumenta não ser aceitável a alegação da empresa de que seria o cliente quem pagaria diretamente ao profissional corretor, porque dificilmente

um consumidor consciente (como no caso de Brasília), e pelo valor elevado das transações neste tipo de negócio, realizaria um contrato de compra e venda sem a garantia ou participação de uma empresa sólida no mercado. Tanto é verdade que toda esta operação se realiza nos stands da autuada.

[...]

#### **Voto**

[...]

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.

[...]

... 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:

[...]

A recorrente questiona a utilização, dentre os demais documentos analisados pela auditoria fiscal, do contrato juntado pela auditoria fiscal como suporte para o lançamento. Argumenta que seria uma situação específica que não poderia ser tomada de forma generalizada.

Ocorre que conforme já mencionado, a recorrente deixou de apresentar a totalidade dos documentos solicitados pela auditoria fiscal, no entanto, nada impediria que trouxesse aos autos outros contratos onde pudesse ser verificada conduta diversa, uma vez que ao deixar de apresentar os documentos necessários à ação fiscal, a recorrente toma para si o ônus de demonstrar que as conclusões da auditoria fiscal não corresponderiam à realidade.

No entanto, analisando-se os documentos apresentados pela recorrente nos presentes autos, verifica-se que se trata de uns poucos contratos firmados entre os compradores de imóveis e a empresa vendedora, alguns recibos de corretagem, ou seja, nada que pudesse levar à convicção de que as situações verificadas no contrato em questão não ocorreriam perante as demais empresas contratantes.

[...]

Embora a recorrente adote como prática que o comprador do imóvel deva arcar com o pagamento da taxa de corretagem, esta se revela irregular em face de o pagamento dos honorários de corretagem ser devido por quem efetivamente seja o tomador dos serviços destes profissionais.

[...]

Verifica-se, contudo, que também esse segundo julgado comparado tomou como base e fundamento da sua decisão as particularidades do caso, notadamente os documentos e evidências que levaram a convicção de que teria sido a imobiliária (e não os compradores dos imóveis) quem teria tomado os serviços de corretores lá determinados.

Trata-se, mais uma vez, de decisão que leva em conta circunstâncias fáticas que se distinguem desse caso concreto, no qual prevaleceu a insuficiência de elementos em prol de uma relação de trabalho entre a recorrida (imobiliária) e os corretores autônomos.

Em face, então, das referidas dessemelhanças fático-jurídicas, o recurso especial não deve ser conhecido.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Henrique Marotti Toselli**