ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10580.730958/2011-60
CÓPIA

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

Processo nº	10580.730958/2011-60
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2302-003.573 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de janeiro de 2015
Matéria	Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente	CIALSALVADOR LANÇAMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

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-

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei n° 9.430/96.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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).

(assinado digitalmente)
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ARLINDO DA COSTA E SILVA, ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI e LEO MEIRELLES DO AMARAL.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte impugnação da recorrente, reconhecendo a improcedência do lançamento consubstanciado no AI 51.007.907-5 (CFL código de fundamentação legal 34) e a procedência dos lançamentos consubstanciados nos AI´s 51.007.899-0, 51.007.901-6, 51.007.903-2, 51.007.905-9, 51.007.908-3, 51.007.910-5, 51.007.913-0, 51.007.915-6 e 51.007.917-2.

Adotamos trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 5.031 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

> *Do lançamento.*
>
> *Trata-se de processo que agrupa Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigação tributária principal e acessória, consolidados em 04/10/2011.*
>
> *A tabela abaixo apresenta um resumo dos Autos de Infração que compõem o processo sob julgamento:*

DEBCAD Nº	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	CÓDIGO DE LEVANTAMENTO	VALOR TOTAL (R$)
AIOP 51.007.915-6	01/2009 a 12/2010	descumprimento de obrigação principal: não recolhimento de contribuições previdenciárias (empresa – 20% sobre a remuneração do contribuinte individual)	CN2 - Contribuintes Individuais; FN2 - Folha de Pagamento	1.912.804,98
AIOP 51.007.917-2	01/2009 a 12/2010	descumprimento de obrigação principal: contribuições dos segurados contribuintes individuais (11%), não descontadas das remunerações destes.	CN2 - Contribuintes Individuais; FN2 - Folha de Pagamento	280.077,48
AIOA 51.007.899-0 (CFL 91)	01/2008 a 06/2008	deixar a empresa de declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)"		1.524,43
AIOA 51.007.901-6 (CFL 38)	01/2008 a 12/2010	deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou o administrador judicial ou o seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.		15.244,30

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

AIOA 51.007.903-2 (CFL 59)	01/2008 a 12/2010	deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e do contribuinte individual a seu serviço.		1.524,43
AIOA 51.007.905-9 (CFL 78)	12/2008 a 12/2010 (inclusive 13/2008, 13/2009 e 13/2010)	apresentar a empresa a declaração a que se refere à Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, com a redação da MP nº 449, de 03/12/2008, com informações incorretas ou omissas.		14.000,00
AIOA 51.007.907-5 (CFL 34)	01/2008 a 12/2010	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.		15.244,30
AIOA 51.007.908-3 (CFL 35)	01/2008 a 11/2008	deixar a empresa de prestar à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.		15.244,30
AIOA 51.007.910-5 (CFL 99)	01/2008 a 12/2010	deixar a empresa de inscrever segurado contribuinte individual, conforme art. 4º, § 2o, da Lei nº 10.666/2003.		1.524,43
AIOA 51.007.913-0 (CFL 30)	01/2008 a 12/2010	deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e das pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB.		1.524,43

(...)

Segundo o auditor fiscal Ivan Kertzman, a ***operação de venda de imóveis e a comissão de venda dos lançamentos imobiliários****, recebida pelas imobiliárias e pelos corretores de imóveis envolvidos se dá da seguinte forma:*

a) A ***pessoa física compradora do imóvel é obrigada no ato da compra a desmembrar os valores pagos à construtora, à imobiliária e aos corretores pessoa física envolvidos na venda (o corretor, o supervisor, o gerente e o diretor da imobiliária)****;*

b) Somente o valor pago à construtora é considerado como valor fiscal do imóvel. O valor da comissão não integra o valor do imóvel.

Assim, ***o negócio jurídico delineado nessa formatação provoca grande evasão fiscal****. As seguintes conseqüências podem ser notadas:*

a) ***A construtora deixa de registrar como valor da venda do imóvel, o valor da comissão*** *paga pela pessoa física à imobiliária e aos próprios corretores. O correto seria que a construtora registrasse como valor do imóvel o efetivo valor pago pelo comprador, somando-se o valor da comissão, e que o valor total fosse pago diretamente à construtora. A comissão de venda deveria ser repassada da construtora (vendedora) para a imobiliária (intermediária), uma vez que se trata de comissão de venda.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*b) Com essa formatação **a imobiliária registra o faturamento apenas do valor recebido diretamente do comprador pessoa física, que corresponde à cerca de 50% da comissão total paga na operação**. Como mencionado, a outra metade é paga diretamente pelo comprador aos corretores ligados à imobiliária. Se a operação fosse realizada da forma correta, a imobiliária deveria faturar 100% da comissão contra o vendedor, ou seja, contra a construtora. Como resultado, a imobiliária vem deixando de registrar como receita cerca de 50% das comissões. O valor deste faturamento omitido, por outro lado, representaria, na sua maior parte, custo de remuneração dos contribuintes individuais (corretores de imóveis), pois a comissão deveria ser recebida pela imobiliária e repassada aos corretores.*

*c) **Os corretores deixam de declarar os valores recebidos como remuneração pelos seus serviços, para fins de recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Física**. Como a imobiliária não contabiliza os valores pagos aos corretores de imóveis, também deixa de declarar os valores pagos aos corretores de imóveis na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte.*

d) Assim, a imobiliária omite receita, reduzindo a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e demais tributos que tem como base o faturamento; deixa de recolher as contribuições patronais e arrecadar a contribuição pessoal dos valores pagos aos corretores de imóveis junto à Previdência Social além de não descontar o imposto de renda na fonte.

(...)

Intimada através do Termo de Intimação Fiscal nº 01 de 15/08/2011, a detalhar a forma de contabilização das receitas com venda/aluguel de imóveis e os pagamentos aos corretores, a empresa se negou a prestar esclarecimentos.

***Dado que a empresa não contabiliza os pagamentos aos corretores de imóveis em seus livros contábeis, nem prestou esclarecimentos sobre o pagamento aos corretores de imóveis, foi utilizado como base de cálculo para esse levantamento as planilhas fornecidas pela própria empresa durante a diligência efetuada pelo auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, Ivan Kertzman. Por deixar a empresa de prestar à RFB esclarecimentos sobre os pagamentos efetuados aos corretores de imóveis, foi lavrado o AI 51.007.908-3, com código de fundamentação legal 35**.*

(...)

Nessa planilha, fica claro que para cada empreendimento imobiliário, corresponde o pagamento de corretagem aos próprios corretores de imóveis, aos supervisores, aos gerentes e aos diretores das imobiliárias.

Segundo informações da funcionária da empresa, senhora Edvânia Maria Santos Brito, o pagamento aos corretores de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

imóveis é realizado pela própria imobiliária, após verificação do cadastramento junto à Prefeitura Municipal de Salvador e respectivo recolhimento do Imposto sobre Serviços.

Em relação à contribuição pessoal do contribuinte individual de 11%, foi observado o limite mensal de contribuição (...)

(...)

Como a empresa não efetuou o desconto da contribuição do segurado contribuinte individual, a responsabilidade pelo pagamento foi atribuída à empresa, conforme previsão do art. 4º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, e o §5º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dos autos de infração por descumprimento de obrigação acessória e da aplicação da multa de ofício de acordo com a Lei n° 11.941/2009.

(...) *para o período de apuração anterior à data da edição da MP n° 449, fez-se necessário verificar qual a penalidade menos onerosa ao contribuinte; se a oriunda da legislação ao tempo da prática ou da legislação atual.*

Para todas as competências de 01/2008 a 11/2008, a multa menos severa foi a anterior a MP n° 449/2008: autos de infração por descumprimento de obrigação principal, com multa de mora de 24%; e autos de infração por descumprimento de obrigação acessória com Código de Fundamentação Legal CFL 68 e 69.

As competências posteriores a 11/2008 tiveram a aplicação da metodologia definida pela MP n° 449/2008, com auto de infração por descumprimento de obrigação acessória CFL 78, com a multa de ofício de 75%.

AIOA 51.007.905-9 (CFL código de fundamentação legal 78).

A empresa apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), com informações incorretas ou omissas, infringindo assim, ao disposto na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, e redação da MP n° 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

(...)

AIOA 51.007.899-0 (CFL código de fundamentação legal 91).

A empresa apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), em desconformidade com o respectivo Manual de Orientação, conforme disposto na Lei nº 8.212, de 4/07/1991, art. 32, IV, parágrafos 1 e 3, combinado com o art. 225, IV, do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

(...)

AIOA 51.007.901-6 (CFL código de fundamentação legal 38).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A empresa deixou de entregar a documentação abaixo relacionada, solicitada pela fiscalização por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal, recebido pelo contribuinte em 20/06/2011:

- Contratos da imobiliária com as construtoras/proprietários para venda de imóveis;

- Livro Razão de janeiro a junho de 2008 e de junho a dezembro de 2010;

- Livro Diário de janeiro a junho de 2008 e de todo o ano de 2010;

- Notas fiscais, faturas e recibos de mão-de-obra ou serviços prestados;

- Relação de trabalhadores avulsos;

- Tabela de incidência gerada pelo sistema de folha de pagamento.

(...)

AIOA 51.007.9032 (CFL código de fundamentação legal 59).

A empresa deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, a contribuição dos trabalhadores a seu serviço, referente aos levantamentos CN Contribuintes Individuais, relativos aos pagamentos a corretores de imóveis a seu serviço, infringindo, assim, ao disposto na Lei n° 10.666, de 08/05/2003, art. 4o, caput e Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048, de 06/05/1999, art. 216, I, "a".

(...)

AIOA 51.007.907-5 (CFL código de fundamentação legal 34).

A empresa deixou de registrar, em contas individualizadas, as rubricas integrantes e não integrantes dos valores pagos como remuneração dos seus empregados e dos corretores de imóveis a seu serviço, infringindo assim ao disposto na Lei n° 8.212, de 24/07/1991, art. 32, II, combinado com o art. 225, II, e §§ 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048, de 06/05/1999.

(...)

AIOA 51.007.9083 (CFL código de fundamentação legal 35).

A empresa foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal n° 1, de 15/08/2011, a detalhar a forma de contabilização das receitas com venda/aluguel de imóveis e pagamentos aos corretores de imóveis, o que não foi feito.

(...)

AIOA 51.007.9105 (CFL código de fundamentação legal 99).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A empresa deixou de inscrever como contribuintes individuais os corretores de imóveis a seu serviço, relacionados no levantamento CN Contribuintes Individuais, infringindo assim ao disposto no art. 4o, § 2o, da Lei n° 10.666/2003.

(...)

AIOA 51.007.9130 (CFL código de fundamentação legal 30).

A empresa preparou a folha de pagamento em desacordo aos itens II e IV do § 9º do art. 225 do Decreto n° 3.048/99:

A empresa também não entregou a documentação relacionada a seguir, solicitada pela fiscalização mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 20/06/2011, sujeitando-se ao auto de infração por descumprimento de obrigação acessória CFL 23.

> *Informação em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Dig. da SRP atual ou em vigor à época de ocorrência dos fatos geradores.*

Pela infração cometida (não apresentação de arquivos e sistemas no prazo estabelecido), deveria ser aplicada multa de 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de 1% (um por cento) dessa.

No entanto, caso a empresa, durante o período auditado, tenha em alguma competência, a aplicação do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória CFL 78, a multa relativa ao AIOA CFL 23 não deve ser aplicada, substituindose a sua aplicação pelo agravamento em 50% (multa agravada não atendimento à fiscalização) da multa de 75%, atingindo o percentual de 112,5%.

Ou seja, o AIOA com CFL 23 não deve ser emitido, caso, em relação a uma mesma fiscalização, não sejam apresentadas informações em meio digital e haja lançamento de ofício com multa agravada nos termos do inciso II do § 2° do art. 44 da Lei n° 9.430/96, independentemente do período ao qual se refere o lançamento de ofício contemplar ou não a totalidade do período para o qual não foram apresentadas informações em meio digital.

***Das impugnações**.*

A empresa CIALSALVADOR LANÇAMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA foi cientificada deste lançamento (AI 51.007.8990, 51.007.9016, 51.007.9032, 51.007.9059, 51.007.9075, 51.007.9083, 51.007.9105, 51.007.9130, 51.007.9156, 51.007.9172) pessoalmente, em 28/10/2011. O sujeito passivo apresentou impugnações em 25/11/2011 (...)

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada procedente em parte, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 5.103 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

* nulidade por não ter a fiscalização relacionado no CD entregue no final do procedimento fiscal o demonstrativo da base de cálculo da contribuição previdenciária apurada;

* não houve apuração do limite de contribuição a cargo do segurado;

* na venda de qualquer imóvel novo, há sempre um contrato de corretagem celebrado entre o adquirente, as imobiliárias e os corretores autônomos, no qual o adquirente obriga-se a pagar comissão à imobiliária e aos corretores. "No caso específico da recorrente, após a concretização da venda, é celebrado um contrato de intermediação (de corretagem) que contém um anexo denominado "Carta Proposta" (doc. 03 acostado à impugnação), em que estão relacionados os valores de comissão devidos pelo comprador a cada um dos corretores envolvidos na venda, assim como o valor que cabe à pessoa jurídica". O contrato de corretagem comporta a transferência do ônus do pagamento da comissão para o comprador. Assim, houve lançamento contra quem não realizou o fato gerador da contribuição previdenciária. Os valores nunca transitaram no caixa da empresa;

* Quanto aos fatos geradores posteriores, não cabe o agravamento da multa pela falta de entrega dos arquivos magnéticos no padrão MANAD;

* não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Nulidades. Demonstrativo da Base de Cálculo. Alega a recorrente nulidade por não ter a fiscalização relacionado no CD entregue no final do procedimento fiscal o demonstrativo da base de cálculo da contribuição previdenciária apurada.

De acordo com o que consta dos autos, os valores das remunerações pagas aos corretores (contribuintes individuais) constam do Relatório de Lançamentos – RL do AI 37.333.998-4, parte integrante do Relatório Fiscal (Vide os elementos elencados no Relatório Fiscal Documentos Anexos), bem como, o nome dos contribuintes individuais e o nº do contrato a que se referem. Os valores das remunerações constantes do RL correspondem aos valores das bases de cálculo registradas no DD – Discriminativo do Débito, por competência. Ademais, tais valores foram extraídos das planilhas fornecidas pela própria recorrente.

Consta dos autos recibo de arquivos entregues ao contribuinte, confirma o recebimento do Relatório Fiscal (REFISC) pelo contribuinte, e por conseguinte do seu anexo, Relatório de Lançamentos, o qual informa as bases de cálculo e as contribuições previdenciárias objeto do presente lançamento, razão pela qual fica afastada a alegação da recorrente de cerceamento de defesa.

Incidência. Contribuição. Remuneração de Corretores. Aduz ainda a recorrente que na venda de qualquer imóvel novo, há sempre um contrato de corretagem celebrado entre o adquirente, as imobiliárias e os corretores autônomos, no qual o adquirente obriga-se a pagar comissão à imobiliária e aos corretores. "No caso específico da recorrente, após a concretização da venda, é celebrado um contrato de intermediação (de corretagem) que contém um anexo denominado "Carta Proposta" (doc. 03 acostado à impugnação), em que estão relacionados os valores de comissão devidos pelo comprador a cada um dos corretores envolvidos na venda, assim como o valor que cabe à pessoa jurídica". O contrato de corretagem comporta a transferência do ônus do pagamento da comissão para o comprador. Assim, houve lançamento contra quem não realizou o fato gerador da contribuição previdenciária. Os valores nunca transitaram no caixa da empresa;

Do que consta dos autos do processo n° 10580.730957/2011-15, verifico que os Contratos de Coordenação e Intermediação de Vendas de Imóveis (fls. 4836/4852 e 4863/4867) constituem prova material de que a corretagem dos imóveis é realizada pela recorrente, mediante a prestação de serviços de corretores (pessoas físicas).

Nos aludidos instrumentos, os serviços da recorrente são contratados para a "a comercialização das unidades autônomas do empreendimento". A recorrente fica responsável pela coordenação das vendas em caráter de exclusividade", sendo que a intermediação decorrerá dos serviços realizados pela recorrente "e demais empresas imobiliárias por ela cadastradas". A recorrente tem obrigação de "destacar e manter enquanto durar o presente, uma equipe própria com atuação voltada à comercialização dos imóveis", tal equipe capacitará "todos os corretores de imóveis que vierem a intermediar imóveis", (...)"informando claramente sobre todas condições técnicas e comerciais pertinentes às

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMA SI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

vendas", sendo que "o treinamento deverá ser ministrado e repetido de forma rotineira, de modo que todos os envolvidos nas vendas, estejam sempre aptos a prestar informações de forma clara e precisa". Como se vê, há uma contratação prévia por parte da vendedora, que repassa toda a intermediação, em caráter exclusivo, à recorrente, que realiza os serviços contratados mediante seus colaboradores. Ora, a intermediação é realizada em função dos interesses da recorrente ou do adquirente do imóvel, que sequer escolhe quem e como deverá ser atendido?

Os contratos ainda especificam que, durante a fase de vendas, deverá a recorrente "manter equipe própria de corretores de imóveis com atuação na comercialização dos imóveis", competindo "supervisionar todos atendimentos e vendas que vierem a se efetivar, auxiliando os corretores de imóveis e clientes interessados, usando de todos os meios necessários para que sejam sanadas e esclarecidas todas e quaisquer dúvidas decorrentes". Deve ainda "cadastrar todos os interessados em adquirir imóveis" (...) "notadamente os visitantes" (...), de sorte que se retornar no "prazo de até 30 (trinta) dias para a aquisição do imóvel a comissão" será paga ao primitivo atendente. Portanto, quem determina o beneficiário da comissão não é o adquirente do imóvel, que nenhum vínculo tem, até então, com os corretores que intermedeiam negócios em nome da recorrente.

Note-se ainda que, a empresa autuada, apesar de intimada a prestar esclarecimentos, por escrito, à respeito da forma de contabilização das receitas com venda/aluguel de imóveis e com relação aos pagamentos dos corretores, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 01, de 15/08/2011, não o fez. Este fato ensejou a lavratura do AI 37.333.998-4, AI 37.333.999-2 e AI 37.333.978-0, insertos no processo n° 10580.730957/2011-15, bem como, do AI 51.007.9083, com código de fundamentação legal 35, inserto no presente processo.

Diante da recusa de esclarecimentos e ao constatar que os pagamentos efetuados aos corretores de imóveis não se encontram registrados na contabilidade da empresa, resolveu se utilizar do procedimento excepcional, lançamento por aferição indireta, para apuração da base de cálculo das contribuições sociais, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário. Portanto, se alguma operação não obedecia aos padrões indicados, cumpriria à recorrente ter feito prova adequada de suas afirmações.

Se fossem aceitas as afirmações da recorrente, teríamos que concluir que o contrato de corretagem seria celebrado entre o comprador e os corretores, quando fica claro que, na hipótese em comento, a corretagem é contratada muito antes da própria existência de qualquer comprador e os serviços são formatados para o atendimento dos interesses da recorrente, contratada por vendedores para a realização de tal intermediação, em caráter exclusivo. Assim, o corretor faz a intermediação em prol da recorrente, prestando serviços por ela contratados. Como poderia o adquirente ser o contratante dos serviços de corretagem se ele sequer pode escolher o corretor?

Como afirma a própria recorrente, somente "após a concretização da venda, é celebrado um contrato de intermediação (de corretagem) que contém um anexo denominado "Carta Proposta" (doc. 03 acostado à impugnação), em que estão relacionados os valores de comissão devidos pelo comprador a cada um dos corretores envolvidos na venda, assim como o valor que cabe à pessoa jurídica". Ou seja, somente após a "concretização", a recorrente estipula o que, quanto e a quem pagar. É claro que o contrato de corretagem é celebrado entre a recorrente e corretor, já estando praticamente concluído nessa fase e que a tal "Carta Proposta",

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

para fins de corretagem, é um mero termo de transferência de responsabilidade pelo pagamento dos serviços em grande parte já finalizados (captação, orientação e convencimento do cliente).

É verdade que ambos acabam usufruindo dos serviços do corretor, mas a remuneração é devida por quem lhe contratou, 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).

Não se nega que as partes possam estipular 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).

A prosperar a tese da recorrente, o salário pago com cheque de cliente do empregador deixaria de ser salário. O que se investiga em situações como essas é 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.

Assim, 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).

Por fim, cumpre mencionar que, mesmo sob a ótica consumerista, a prática descrita pela recorrente vem sendo questionada quanto à atribuição de tal ônus ao consumidor, caracterizando venda casada em razão de o adquirente não ter a faculdade de abrir mão da contratação do corretor ou mesmo de elegê-lo (ofensa aos artigo 51, IV, e art. 39, I do CDC), como tem decidido a justiça (TJRJ. Processo nº 2008.001.24235. 16ª Câmara Cível. 15 de Setembro de 2008; TJSP. Apelação nº 0001787-47.2011.8.26.0562. 2ª Câmara de Direito Privado, j.13.12.2011; Processo 20120910254374ACJ, 2ª Turma Recursal dos Juizados Especiais do DF Distrito Federal, Publicado no DJE: 15/02/2013; STJ. AResp 350052, Data da Publicação: 08/08/2013).

Asseverou a recorrente que não houve apuração do limite de contribuição a cargo do segurado. Como visto, os valores foram apurados por aferição indireta e houve sim a obediência aos limites de contribuição. Caso haja algum corretor que já tivesse contribuído com algum valor em alguma competência, por atribuição legal, cumpriria à recorrente apresentar esta certificação na condição de responsável (art. 4º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, e o §5º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991).

Destarte, não há como prosperar as alegações da recorrente quanto à não incidência ou incorreção do lançamento.

Juros sobre multa de ofício. Aduz a recorrente que não há incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Vejamos o que determina a legislação a respeito:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Código Tributário Nacional (CTN)

*Art. 161. **O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

Lei n.º 9.430/96

*Art. 61. **Os débitos** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

(...)

*§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

(destaques sempre nossos)

É sabido que, no Direito, as relações jurídicas obrigacionais pressupõem a existência de credores e devedores (vide nomenclatura classicamente adotada pelos nossos Códigos Civis de 1916 e 2002). Portanto, podemos afirmar que, a cada obrigação, há um correspondente um crédito e um respectivo débito.

No entanto, o Código Tributário Nacional e a legislação tributária em geral atribuem um sentido particular ao crédito tributário, de sorte que ele não surgiria concomitantemente à obrigação tributária (artigo 113, § 1°, do CTN), como se imaginaria em uma relação jurídica de qualquer outro ramo do direito, mas somente com a sua devida formalização, em regra pelo lançamento tributário (artigo 142 do CTN).

Aqui cabe fazer algumas ressalvas. O fato de o Direito Tributário definir a constituição do crédito tributário como uma etapa evolutiva na formação da exigibilidade, liquidez e certeza da obrigação tributária, não impede que reconheçamos a existência de um crédito jurídico, na acepção comum do Direito, até porque não há obrigação sem crédito e débito correspondente, como afirmado anteriormente. Tal concepção apenas representa uma posição garantista do legislador face a eventuais abusos do Estado, até porque o Estado é o único ente de nossa sociedade que pode constituir, unilateralmente, um crédito líquido, certo e, futuramente, exigível. Portanto, a estrutura normativa da obrigação tributária não é excludente do conceito vulgar de crédito (e de débito), apenas devemos estar atentos que este crédito é diferente daquele constituído na forma da legislação tributária.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pois bem. Estabelece o artigo 142 do CTN que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento e que este inclui a obrigação tributária principal e, ser for o caso, a "penalidade cabível". Ora, sendo a multa é penalidade, é inequívoco que a multa de ofício faz parte do crédito tributário e, assim, inclui-se na referência que o artigo 161 do CTN faz à incidência de juros de mora.

Quanto ao conceito de débito, referido pelo artigo 61 da Lei n. 9.430/96, pode-se afirmar, após a prévia incursão nos conceitos gerais do Direito, que o débito corresponderá à obrigação não paga no vencimento. Este inadimplemento, no Direito Tributário, pode ocorrer sem formalização da exigência pela autoridade administrativa (crédito jurídico na acepção geral do Direito ou mera obrigação tributária, como afirmado anteriormente), ou com a formalização da exigência, seja pela autoridade administrativa, seja por ato do contribuinte (crédito tributário constituído).

Em ambos os casos, teremos o débito, sendo que na hipótese de formalização pela autoridade administrativa, o débito será integrado pelo tributo e também pela penalidade (multa de ofício), nos termos do já referido artigo 142 do CTN . Ademais, a previsão do *caput* do artigo 61 da Lei n° 9.430/96 é ampla, incluindo qualquer débito decorrente de tributos não recolhidos.

Repetimos aqui o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mencionado na decisão *a quo*:

> ***Acórdão CSRF/0400.651, de 18/09/2007***
>
> *JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de oficio proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de oficio proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.*
>
> *(...)*
>
> *Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de oficio proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.*
>
> *(...)*
>
> *Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de oficio proporcional.*
>
> *(...)*
>
> *O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

(...)

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9439/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

(...)

(grifos nossos)

Outra não é a conclusão que se extrai da Súmula CARF n° 4, que também faz referência à incidência ampla, de todos os "débitos tributários":

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.*

Por fim, é bom que se ressalte que a matéria encontra-se pacificada no STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

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

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Demonstrada a legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conclui-se ser improcedente o inconformismo da recorrente.

Multa. Fatos Geradores posteriores à MP446/2008. Quanto aos fatos geradores posteriores à MP 446/2008, aduz a recorrente que não cabe o agravamento da multa pela falta de entrega dos arquivos magnéticos no padrão MANAD.

Não assiste razão à recorrente, pois tendo deixado de prestar os esclarecimentos, no prazo marcado de intimação, agiu corretamente a fiscalização ao agravar, em 50%, a multa de ofício, aplicada sobre o valores lançados na competência 12/2008, nos AI 37.333.998-4 e 37.333.999-2; e nas competências 01/2009 a 12/2010, nos AI 51.007.917-2 e 51.007.915-6.

Por conseguinte, a multa aplicada no AI com CFL 35 só alcança as competências em que não houve lançamento de ofício com multa agravada nos termos do inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, alcança apenas o período de 01/2008 a 11/2008, anterior à vigência da MP nº 449/2008. No período de 01/2008 a 11/2008, sobre as contribuições lançadas nos Autos de Infração por descumprimento de obrigação principal, foi aplicada a multa de mora de 24%, prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991. Portanto, não há *bis in idem* para este período.

Na mesma ação fiscal, também, caberia a lavratura de AI com Código de Fundamentação Legal CFL 23, por deixar a empresa de entregar a documentação solicitada pela fiscalização, mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal, recebido pelo contribuinte em 20/06/2011.

No entanto, como a recorrente teve nas competências 12/2008, 01/2009 a 12/2010 lançamento de ofício com multa agravada nos termos do inciso II do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não foi lavrado o AI com CFL 23.

Assim, todo os critérios adotados encontram-se claros e coerentes.

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA