



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10860.721533/2018-90
ACÓRDÃO	2101-003.596 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TECNISA CONSULTORIA IMOBILIÁRIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO IMOBILIÁRIA. ATUAÇÃO DO CORRETOR EM NOME DA IMOBILIÁRIA. COMPROVAÇÃO DO VÍNCULO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A realização do pagamento da comissão diretamente pelo cliente (adquirente do imóvel) ao corretor não afasta a caracterização da prestação de serviços de intermediação à imobiliária. Uma vez comprovada a prestação dos serviços de intermediação, ante o vínculo entre o corretor e a imobiliária, esta assume a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes da atividade.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SIMULAÇÃO.

Estando comprovado nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com a interposição de pessoa jurídica e a simulação de contratos de cessão de direito de imagem com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%. O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos de inconstitucionalidade de

lei, e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%.

Sala de Sessões, em 3 de fevereiro de 2026.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fofano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Tecnisa Consultoria Imobiliária LTDA em face do Acórdão nº 108-023.877, proferido pela 32ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (DRJ08), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, mantendo em parte o crédito tributário constituído.

O lançamento se refere a contribuições previdenciárias devidas pela empresa e pelos segurados, destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre remunerações pagas a contribuintes individuais (corretores de imóveis e demais prestadores de serviços de intermediação imobiliária) no período de janeiro a dezembro de 2014.

Os Autos de Infração (fls. 03/16) totalizam R\$ 13.454.683,27, assim discriminados:

a) Contribuições patronais: R\$ 5.240.975,21 (principal: R\$ 1.765.637,16; juros: R\$ 826.882,34; multa de ofício qualificada: R\$ 2.648.455,71);

b) Contribuições dos segurados: R\$ 2.848.438,38 (principal: R\$ 959.621,34; juros: R\$ 449.385,08; multa de ofício qualificada: R\$ 1.439.431,96);

c) Multas: R\$ 5.365.269,68, referentes a quatro infrações acessórias (omissões em folhas de pagamento, ausência de relatórios e lançamentos contábeis, não arrecadação mediante desconto, e omissões na DIMOB).

A fiscalização apurou três infrações principais: (1) corretores identificados em DIRPF/diligências; (2) corretores não identificados, base DIMOB; (3) corretores não identificados,

base escrituração contábil. A autuação baseou-se em cruzamento de dados que revelou que a Tecnisa declarava comissões de apenas 1,63% sobre as vendas intermediadas, enquanto os percentuais reais atingiam 4% a 6% conforme tabela CRECI/SP. A fiscalização realizou diligências junto aos adquirentes de imóveis, que confirmaram: (i) aquisição por intermédio da Tecnisa; (ii) corretores não contratados pelos compradores; (iii) corretores identificados como representantes da Tecnisa, portando crachás da empresa.

A fiscalização aplicou multa qualificada de 150%, com fundamento nos arts. 44, I e §1º, da Lei 9.430/96 e 71 a 73 da Lei nº 4.504/64, por identificar dolo, fraude e simulação caracterizados pela sistemática de: omissão de receitas de corretagem na contabilidade e DIMOB; ausência de lançamento em GFIP das remunerações pagas; e determinação unilateral de que adquirentes pagassem comissões diretamente aos corretores, em desacordo com os contratos firmados.

Diante da complexidade dos autos, destaca-se trechos do relatório do acórdão recorrido que sintetizou o entendimento exposto no relatório fiscal:

DA AUDITORIA E DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS – CONTEXTO DA AÇÃO FISCAL.

O contribuinte foi selecionado na regra nº 49768 - omissão de rendimentos - corretores de imóveis, que tem por objetivo identificar contribuintes pessoas jurídicas que comercializam imóveis próprios e/ou de terceiros e que não declaram as comissões recebidas pelos corretores nas comercializações de imóveis como remunerações em GFIP. As informações referentes às comissões de intermediação de vendas prestadas pelo contribuinte na "Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias - DIMOB", apresentam divergências em relação às remunerações de contribuintes individuais e/ou empregados declaradas em GFIP. O contribuinte declarou na DIMOB, no ano-calendário 2014, a intermediação de vendas no total de R\$ 356.539.289,09, que resultaram em comissões de R\$ 5.830.102,57. Percebe-se que as comissões declaradas corresponderam a 1,63% do valor total das vendas, percentual bem inferior ao mínimo estabelecido pelo CRECI/SP, que na tabela de honorários de corretagem imobiliária fixa as comissões entre 4% e 6%, no caso de vendas de empreendimentos imobiliários, excluídas as despesas de promoção e publicidade. A empresa, contribuinte do Imposto de Renda com base no lucro presumido, declarou na Escrituração Contábil Fiscal - ECF a receita bruta de R\$ 8.237.954,17 no CNAE 6821-8/01 - "Corretagem na compra e venda e avaliação de imóveis", valor acima das comissões declaradas na DIMOB. Nas GFIP, o contribuinte declarou R\$ 2.441.224,47 em remuneração dos segurados.

O cruzamento de informações da DIMOB com os pagamentos a corretores de imóveis - código 72 na ficha pagamentos efetuados, das DIRPF/DIPJ dos contribuintes adquirentes dos imóveis revelou discrepâncias entre os valores efetivamente pagos e os declarados a título de corretagem, indicando que a empresa Tecnisa informa na DIMOB apenas a parcela da comissão que ficou com a imobiliária, deixando de informar os valores recebidos pelos corretores. Ressalte-se, ainda, que os valores declarados pelos compradores nas DIRPF corroboram o percentual de comissão definido pelo CRECI/SP entre 4% e 6% e, portanto, muito superiores ao 1,63% declarados na DIMOB. A Tecnisa informou a título de comissão, somente a parcela referente à sua própria parcela de

comissão, deixando de informar os valores recebidos pelos corretores que intermediaram as vendas. Nas amostragens de cruzamentos com os valores declarados pelos adquirentes em duas DIRPF, o percentual total da comissão ficou entre o valor definido pelo CRECI/SP, que é entre 4% e 6%, confirmando-se os indícios de omissão de rendimentos.

No tópico "CONSTATAÇÕES PRELIMINARES", afirma tratar-se de empresa de intermediação de negócios imobiliários (CNAE 68.21-8-01 - Corretagem na compra e venda e avaliação de imóveis). A comercialização de imóveis construídos ou incorporados deve ser realizada por intermédio de corretor de imóveis devidamente inscrito no Conselho Regional de Corretores de Imóveis - CRECI, conforme determina a Lei nº 6.530/78, e respectivo regulamento, aprovado pelo Decreto nº 81.871/78. O corretor de imóveis pessoa física é segurado obrigatório da Previdência Social na condição de empregado ou contribuinte individual (artigo 12, incisos I e V, alínea "g", da Lei nº 8.212/91). A comissão recebida pelo corretor de imóveis autônomo (contribuinte individual) integra a remuneração dessa categoria de segurado obrigatório e portanto deve ser submetida à incidência da contribuição previdenciária. A Tabela de Honorários do CRECI/SP, disponível no endereço www.crecisp.gov.br, estabelece que as comissões devem resultar de um percentual entre 4% e 6%, no caso de vendas de empreendimentos imobiliários, excluídas as despesas de promoção e publicidade. Já a Tabela de Honorários divulgada pelo CRECI/DF, disponível em www.crecidf.gov.br, prevê no caso de incorporação de área edificada (horizontal ou vertical), para venda de empreendimentos imobiliários, a divisão de comissão na proporção de 50% (cinquenta por cento) para cada um quando houver acordo entre o corretor de imóveis (pessoa física) e/ou a empresa imobiliária/incorporadora (pessoa jurídica). O sujeito passivo declarou em DIMOB do ano 2014 valores a título de "Comissões Auferidas nas Operações de Intermediação" em percentual médio de 1,63% do valor total das vendas, portanto, bem inferior ao mínimo estabelecido pelo CRECI regional.

No tópico "PROCEDIMENTO FISCAL – FISCALIZAÇÃO TECNISA", a fiscalização faz uma narrativa dos fatos que entende relevantes.

No tópico "PROCEDIMENTO FISCAL – DILIGÊNCIAS JUNTO A COMPRADORES", a fiscalização afirma que para a formação da convicção necessária à constituição do crédito previdenciário realizou diligências fiscais junto a clientes para os quais a Tecnisa prestou serviços de intermediação imobiliária, com o objetivo de colher informações e esclarecimentos de interesse do fisco, vinculados ao procedimento fiscal em andamento. Descreve procedimentos, intimações, respostas e fatos relevantes. Em especial, a auditoria fiscal apurou que a situação de fato não corresponde às alegações da empresa, pois em uma análise por amostragem, os adquirentes de imóveis diligenciados, em síntese, afirmaram que: a) o imóvel foi adquirido por intermédio da Tecnisa; b) os corretores, autores das vendas, não foram contratados por eles (compradores); e, c) os corretores apresentaram-se como representantes da Tecnisa, inclusive usando crachá da empresa com o logo e a sua identificação pessoal.

Diante das informações, arquivos digitais e documentos disponibilizados pela Tecnisa em cotejo com os dados obtidos através dos diversos sistemas corporativos da RFB, complementados pelas informações e documentos obtidos nas diligências efetuadas junto aos adquirentes, foram constatadas diversas discrepâncias e inconsistências que passa a elencar.

Em preliminar, registra que a receita auferida pelo contribuinte provém, basicamente, do recebimento de "Comissões de Vendas por Intermediação Imobiliária" e "Taxas de Assessoria". Nesse contexto, verifica-se que o contribuinte declarou na DIMOB receitas auferidas com comissões no montante de R\$ 5.830.102,57, tendo declarado na Escrituração Contábil Fiscal - ECF, a receita bruta de R\$ 8.237.954,17. A Escrituração Contábil Digital - ECD transmitida ao Sped Contábil registra R\$ 10.102.431,71, lançados, dentre outras, na conta "3102040001 REC. COMISS S/ VENDAS", que absorveu R\$ 8.828.186,27 desse montante. As notas fiscais de serviços apresentadas pela empresa em relatórios ".xls", totalizam R\$ 8.325.989,74 (comissões) e R\$ 791.185,46 (assessoria). De qualquer forma, constatase que a Tecnisa declarou na DIMOB valores de comissões inferiores ao efetivamente recebido, fato que compromete a confiabilidade das informações da referida declaração.

Descreve obrigações previstas nos contratos de prestação de serviços de intermediação imobiliária firmado com as construtoras/incorporadoras apresentados e a autuada. Afirma que não devem ser consideradas as alegações de que "corretor não possui qualquer vínculo com a Empresa", ou, ainda, quanto ao pagamento da comissão do corretor, de que "os valores são transacionados diretamente entre cliente e corretor". Ao contrário; depreende-se, claramente, segundo sustenta a fiscalização, a intenção da empresa de eximir-se dos encargos previdenciários incidentes sobre as remunerações oriundas das operações de vendas de unidades imobiliárias, diante o que determina o art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, e o art. 4º da Lei nº 10.666/03. Para a Previdência Social, todo aquele que "presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego" é considerado contribuinte individual, nos preceitos do art. 12, inciso V, alínea "g", da Lei nº 8.212/91. Portanto, a partir dessa definição legal e à vista dos documentos e esclarecimentos apurados no curso da fiscalização, a auditoria fiscal conclui que as negociações de unidades imobiliárias no âmbito da empresa foram realizadas por corretores e outros prestadores de serviços autônomos (contribuintes individuais), apesar dela não reconhecer o vínculo laboral com esses profissionais. Para o desenvolvimento dessas atividades de intermediação imobiliária, a Tecnisa firmou contrato de prestação de serviços de planejamento e vendas com construtoras/incorporadoras responsáveis por empreendimentos definindo-se, nesses instrumentos particulares, as bases de sustentação da relação contratual estabelecida entre as partes. Comprova-se a responsabilidade da Tecnisa, quando da análise dos contratos examinados pela auditoria fiscal, nos quais o objeto contratual consiste na promoção de vendas, pela contratada Tecnisa, de unidades imobiliárias integrantes dos empreendimentos da contratante (incorporadora/construtora), responsabilizando-se, a contratada, por todo o processo inerente à comercialização propriamente dita, compreendendo, entre outras atividades, a contratação, o treinamento, a supervisão e o pagamento de corretores de imóveis.

O conjunto probatório analisado e carreado aos autos, segundo a fiscalização, não deixa dúvidas de que os corretores estavam diretamente vinculados à Tecnisa, e querer sustentar argumento contrário caracteriza uma afirmação não condizente com o contexto organizacional da empresa – que não possui em seus quadros de trabalhadores, corretores de imóveis e não pode prescindir dos mesmos para consecução dos seus fins. Ainda, os compradores de imóveis diligenciados pela auditoria fiscal, conforme consta dos respectivos Termos de Atendimento à

Intimação, responderam que o corretor responsável pela venda do imóvel identificou-se como representante da Tecnisa e que eles (adquirentes) não contrataram os serviços desses profissionais, ou seja, os corretores encontravam-se nos stands de vendas instalados nos locais do empreendimento à disposição dos interessados, prestando serviços como prepostos/representantes da Tecnisa.

DA DOCUMENTAÇÃO DILIGENCIADA E CONSTATAÇÕES DA AUDITORIA.

Dentre os diversos documentos analisados, destaca-se como prova cabal do vínculo de prestação de serviço entre o corretor e a Tecnisa o documento "Resumo de Cadastro e Proposta", cujos recortes reproduz no Relatório Fiscal. Referido documento refere-se ao processo de venda no âmbito da empresa, identificando o proponente, o imóvel objeto da proposta, as condições de pagamento, o recibo de pagamento do sinal e outras condições inerentes ao contrato de promessa de compra e venda a ser firmado entre as partes, sendo que os signatários desse documento são o "proponente comprador" e o "corretor" que age em nome da Tecnisa na operação imobiliária. Observe-se que os formulários utilizados na operação, são documentos de controle interno da empresa, emitidos e assinados pelo corretor responsável pela venda, contendo, inclusive, a logomarca da Tecnisa.

Outros dois documentos de extrema relevância para a formação de convicção são, respectivamente, o "Demonstrativo de Serviços Prestados e Comissões recebidas no Ato" e o "Resumo de Comissões", documentos internos da Tecnisa – não apresentados à Auditoria – com a identificação da empresa e preenchidos e assinados por corretores, nos quais são detalhados: o empreendimento, o interessado promitente comprador, a unidade, os valores de venda, valores e percentuais de comissões e prêmios, nomes dos corretores, gerentes, coordenadores, supervisores, bem como, ainda, a parte destinada à Tecnisa, identificada como "TCI". Portanto, sustenta a fiscalização, não restar nenhuma dúvida de que a Tecnisa não detém a supervisão de todas as operações, como mantém controles internos que permitiriam, caso desejasse, identificar todos os prestadores de serviços, suas funções e os efetivos valores pagos a título de remuneração. Não há como negar o vínculo de prestação de serviço existente entre os corretores de imóveis e demais trabalhadores que compõem as equipes de vendas e a Tecnisa, lembrando que a principal atividade que constitui o objeto social dessa empresa é a prestação de serviços de intermediação imobiliária e como tal a empresa não tem como prescindir de uma equipe de corretores que leve adiante a sua atividade principal, ou seja, a venda de imóveis, e a mesma não possui em seus quadros formais qualquer prestador de serviços autônomos ou empregado vinculado a essas funções. Por outro lado é importante lembrar que de acordo com a Lei nº 6.530/78, e respectivo regulamento (Decreto nº 81.871/78), o atendimento ao público interessado na compra, venda, permuta ou locação de imóvel, cuja transação esteja sendo patrocinada por pessoa jurídica, somente poderá ser feito por corretor de imóveis pessoa física devidamente inscrito no Conselho Regional da jurisdição, e ainda, somente poderá anunciar publicamente o corretor de imóveis, pessoa física ou jurídica, que tiver contrato escrito de mediação ou autorização escrita para alienação do imóvel anunciado. Indaga a fiscalização sobre como conciliar essa exigência legal com a ausência de corretores em seu quadro formal de trabalhadores.

Esse contexto permite a avaliação de que a empresa vem atuando na comercialização de imóveis à revelia da legislação vigente. Mesmo não havendo

contratos formais de trabalho, a realidade apurada pela auditoria fiscal demonstra que a prestação de serviços efetivamente ocorreu. A ausência desses contratos formais, apesar da imposição legal, não descaracteriza a relação de prestação de serviço entre a Tecnisa e os corretores de imóveis autônomos, gerentes, coordenadores e supervisores, pois atuam, todos, sob a sua coordenação e supervisão, utilizando-se de toda a sua estrutura administrativa e operacional, e, para tanto, é necessário o estabelecimento de relações de trabalho, seja, conforme o caso, na condição de empregado ou de profissional autônomo. Mesmo que não haja contrato formal por escrito, a simples negociação entre as partes é suficiente para se presumir a conjugação de vontades e como tal está estabelecido o vínculo contratual.

Quanto ao pagamento da remuneração do corretor pela prestação de serviço de intermediação imobiliária (comissão de venda) ser imputado ao comprador é uma manobra lesiva à Fazenda Pública, incorporada intencionalmente ao processo de venda de imóvel no âmbito da Tecnisa, com o claro propósito de eximir-se da responsabilidade do pagamento dos encargos tributários devidos na operação. O procedimento adotado e gerido pela Tecnisa consiste em oferecer o imóvel ao interessado pelo valor venal definido em tabela de vendas. Porém, na efetivação da proposta e formalização do contrato de compra e venda, o valor da comissão de intermediação imobiliária é subtraído do referido valor de venda, exigindo-se do adquirente diversos cheques que são destinados à empresa imobiliária e/ou à construtora/incorporadora responsável pelo empreendimento e também para o pagamento da comissão de intermediação devida às pessoas físicas envolvidas no processo de venda (corretor, supervisor, gerente de vendas, diretor e outros).

Para sustentar o entendimento de que a comissão de venda é custo direto do adquirente, apenas o valor dos cheques destinados às pessoas jurídicas (empresa imobiliária, construtora/incorporadora) compõem o contrato de promessa de compra e venda. Quanto aos valores de comissão devidos às pessoas físicas envolvidas na intermediação (corretor, supervisor, gerente de vendas e outros) estes compõem somente o recibo de comissão, que é emitido pelo corretor de imóvel atuante na venda. Entretanto, como esse pagamento não integra o valor contratual, o recibo referente à comissão de venda não é contabilizado pela empresa fiscalizada, induzindo ao entendimento de que a comissão de intermediação é custo direto do comprador da unidade imobiliária e não da empresa responsável pela comercialização do referido imóvel.

No entanto, à vista dos esclarecimentos e documentos apresentados pelos adquirentes diligenciados, o fato de o cliente ter repassado diretamente ao corretor o valor correspondente à sua comissão de venda não significa que este pagamento está sendo feito por conta e risco do comprador, como se o corretor trabalhasse exclusivamente para ele (comprador) e a empresa estivesse fora do processo de venda. No caso, o corretor está investido de autonomia para intermediar o negócio como representante da Tecnisa e não como profissional autônomo sem qualquer vínculo com esta. Assim, é regra do processo de intermediação adotado pela Tecnisa que o pagamento do sinal e da comissão de venda sejam realizados diretamente à pessoa do corretor responsável pela venda, pois no ato o corretor está agindo em nome da empresa. Portanto, atribuir tal responsabilidade ao comprador do imóvel caracteriza procedimento contrário à lei. Para ilustração da prática adotada pela empresa, objetivando a transferência do pagamento da comissão de venda para o comprador do imóvel, bem como a

declaração de valores inferiores na DIMOB e nos registros contábeis, a fiscalização traz exemplos nos quais, segundo sustenta, resta evidente o intuito de sonegação, fraude e omissão de receitas, com o objetivo de ocultar do Fisco o fato gerador do tributo/contribuição.

Além destes casos, a auditoria fiscal obteve documentação comprobatória junto a outros adquirentes de imóveis de diferentes empreendimentos, todos devidamente intimados a prestar esclarecimentos vinculados ao Mandado de Procedimento Fiscal e relativos aos imóveis adquiridos com a intermediação da Tecnisa. Referidos adquirentes responderam também a um questionário versando sobre questões relativas ao processo de aquisição do respectivo imóvel, através dos quais esses adquirentes confirmam, em síntese, as seguintes questões: que o imóvel a que se refere a documentação apresentada foi adquirido com a intermediação imobiliária da Tecnisa; que o valor da Proposta de Compra Com Recibo de Sinal assim como do Contrato de Promessa de Compra e Venda não contemplam o valor da comissão de venda, cujo valor foi pago "por fora" diretamente ao corretor; que o corretor responsável pela venda identificou-se como representante da imobiliária Tecnisa. Ressalte-se que, do ponto de vista do comprador, a prática adotada pela Tecnisa não traz para ele (comprador) nenhum custo adicional, pois o valor que está pagando pelo imóvel é o valor de venda apresentado pelo corretor no ato da negociação e nada mais. A diferença entre o valor de venda (valor negociado) e o valor do contrato corresponde ao valor da comissão devida ao corretor, cujo pagamento é de responsabilidade da empresa, porém, para fugir da tributação usa de simulação para parecer que o pagamento é de responsabilidade do comprador. Outro ponto importante a observar diz respeito à participação na comissão de intermediação imobiliária.

O demonstrativo intitulado como "PLANILHA 7 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE PERCENTUAL MÉDIO DE COMISSÕES" foi elaborado a partir de documentos apresentados à auditoria fiscal pelos adquirentes de unidades imobiliárias e apresenta casos concretos efetivados pela Tecnisa no período fiscalizado, os quais constituem prova material dessa prática lesiva ao fisco já incorporada aos procedimentos da empresa. No referido demonstrativo resta comprovado o percentual médio REAL de 4,66% praticado a título de comissões pagas, que se revela totalmente compatível com as tabelas referenciais do CRECI, evidenciando uma prática ilícita contra a fazenda pública já incorporada no seu processo de venda. Outro dado relevante que corrobora a aderência dos percentuais reais obtidos junto aos compradores refere-se ao percentual médio de comissões destinadas à Tecnisa constatado nas diligências como sendo de 1,66%, portanto, muito próximo do reconhecido e declarado em DIMOB (1,63%). O valor da venda (real) é o valor que compõe a Tabela de Vendas definida pela incorporadora/construtora. O valor da comissão corresponde ao percentual definido entre as duas empresas (Tecnisa e incorporadora/construtora). O valor do contrato líquido é o resultado da subtração entre o valor da venda (Real) e o valor da comissão. A comissão imobiliária devida e paga a Tecnisa, via de regra, está acobertada pela emissão de nota fiscal de serviços tendo por tomador do serviço o adquirente da unidade comercializada (pessoa física ou jurídica), cujo valor encontra-se contabilizado na Conta "3102040001 - REC. COMISS S/ VENDAS".

Depara-se, portanto, com uma prática fraudulenta, arquitetada pela Tecnisa com o claro objetivo de impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco da

ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal decorrente dessa prestação de serviço. O ato fraudulento torna-se evidente a partir do momento em que a empresa fiscalizada não reconhece o vínculo laboral com o corretor de imóveis prestador do serviço de intermediação imobiliária, transferindo a responsabilidade do pagamento da comissão de venda que lhe é devida para o comprador do imóvel. E como consequência desse não reconhecimento, a empresa não inclui o corretor na folha de pagamento de prestação de serviços, não declara nas GFIPs/DIRFs do período correspondente, não contabiliza o pagamento em títulos próprios da sua contabilidade e tampouco efetua o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, caracterizando-se, em tese, como conduta prevista como crime de sonegação fiscal previsto no art. 337-A do Código Penal.

No lançamento, segundo a fiscalização, restou comprovado que o contribuinte é a empresa auditada e a obrigação também é da Tecnisa, pois na condição de responsável, estava obrigada a reconhecer a condição de prestadores de serviços e descontar da remuneração dos corretores de imóveis e dos demais trabalhadores autônomos que lhe prestaram serviços o valor correspondente às contribuições por estes devidas e recolhê-las à Seguridade Social, conforme determina o art. 4º da Lei nº 10.666/03.

Resta, assim, no entender da fiscalização, caracterizada a tentativa de modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, com o claro propósito de eximir-se do pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comissão de venda devida aos corretores de imóveis e demais integrantes das suas equipes de vendas, cuja tentativa vem de encontro com a previsão do artigo 123 do Código Tributário Nacional – CTN.

No tópico "DAS CONSIDERAÇÕES GERAIS DO LANÇAMENTO" esclarece a fiscalização que o objeto do lançamento refere-se às contribuições sociais devidas pela empresa e pelos segurados, destinadas à Seguridade Social (Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS), incidentes sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais - pessoas físicas - pelos serviços prestados a Tecnisa, no período fiscalizado. Tais pagamentos não transitaram pela folha de salários do período correspondente, não foram declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Declaração à Previdência Social (GFIP) e as contribuições devidas não foram recolhidas à Seguridade Social (GPS), conforme determina a legislação vigente. A seguir cita fundamentos legais pertinentes, no que toca ao conteúdo material do lançamento seja no que pertine às obrigações principais, seja em relação às obrigações acessórias.

No tópico "DAS CONSIDERAÇÕES ESPECÍFICAS DO LANÇAMENTO", a fiscalização reitera a consideração de fatos que entende relevantes.

Os fatos reportados implicaram em omissões e divergências de receitas de corretagem e outros serviços, tanto nos documentos examinados, quanto na escrituração contábil da autuada, a comprovarem a intenção dolosa da impugnante em sonegar informações e fraudar o fisco, restando evidenciado que as comissões pagas aos prestadores de serviços autônomos foram repassadas a eles como mera destinação de parcela do valor recebido a título de sinal, e portanto não foram contabilizadas como despesas ou custos operacionais da fiscalizada, e que integram a base de cálculo da contribuição previdenciária lançada. Da mesma forma, restou claro que a receita (comissão auferida) foi

também contabilizada a menor, com lançamentos de receitas de comissões que não transitaram pela conta específica. Além dos mais contabilizou-se apenas a comissão devida à Tecnisa, em percentuais em torno de 1,66%, enquanto a comissão realmente auferida em amostragens de casos concretos atingiu o percentual médio de 4,66% do valor da transação. Evidenciou-se o modus operandi, vez que as comissões dos corretores e de outros agentes autônomos foram deduzidas do valor recebido no ato e diretamente repassadas àqueles profissionais, sem a escrituração contábil de receitas e despesas correspondentes.

Tem-se assim comprovada a omissão de receitas pelo subfaturamento das comissões e concomitante omissão das despesas com a remuneração desses profissionais (omissão de fato gerador previdenciário), além de fraude documental quanto ao valor efetivo da transação de compra e venda. A denominada "Planilha 7" demonstra que, de um total de 14 transações de compra e venda analisadas pela fiscalização, os percentuais de comissões variaram entre 3,18% e 5,66%, tendo como média 4,66%, permitindo-se, assim, comprovar a prática adotada pela fiscalizada. Com efeito, todas as operações auditadas demonstraram que a fiscalizada sistematicamente omitiu de sua escrituração contábil e fiscal, tanto as receitas quanto as despesas de comissões sobre vendas repassadas (financeiramente) aos corretores autônomos que lhe prestaram serviços. A Tecnisa não apresentou ao fisco a relação dos corretores de imóveis que lhes prestaram serviços no período fiscalizado, apesar de intimada pela fiscalização.

Restou comprovado que a empresa fiscalizada possui total controle do processo de comercialização de imóveis, inclusive do pagamento da comissão de corretagem aos corretores responsáveis pela venda como também aos gestores da área imobiliária (supervisor de equipe, gerente de vendas, diretor imobiliário, entre outros), não correspondendo com as justificativas para a não apresentação de documentos comprovantes de pagamentos que possibilitassem identificar nominalmente os prestadores de serviços, bem como determinar os valores reais percebidos a título de comissão e/ou honorários de serviços prestados, caracterizando o ato como recusa ou sonegação de documento ou informação.

No tópico "DO ARBITRAMENTO DO VALOR DA COMISSÃO DE VENDA" a fiscalização procedeu ao arbitramento do valor da base de cálculo das contribuições, com fundamento no artigo 148 do Código Tributário Nacional – CTN, e artigo 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91. Como critério de arbitramento a fiscalização utilizou os critérios definidos na Tabela de Honorários divulgada pelo Conselho Regional de Corretores de Imóveis - CRECI da 8ª Região - Distrito Federal - disponível em www.crecidf.org.br. A citada Tabela de Honorários prevê no caso de incorporação de área edificada (horizontal ou vertical), para venda de empreendimentos imobiliários, a divisão de comissão na proporção de 50% (cinquenta por cento) para cada um quando houver acordo entre o Corretor de Imóveis (pessoa física) e/ou a Empresa Imobiliária/Incorporadora (pessoa jurídica). Neste caso, em função da omissão da empresa fiscalizada, e segundo a Tabela, o mesmo valor recebido pela Tecnisa, a título de comissão imobiliária, foi considerado como devido aos corretores e demais pessoas físicas que lhe prestaram serviços de intermediação na comercialização de imóveis. Tomando-se por base os valores recebidos pela Tecnisa como contraprestação de serviços de intermediação imobiliária, devidamente reconhecidos contabilmente, foram apurados como base de cálculo do lançamento os valores lançados na conta

"3102040001 - REC. COMISS S/ VENDAS", extraídos na contabilidade da Empresa, transmitida ao sistema Sped, através da sua "ECD – Escrituração Contábil Digital".

Alguns trabalhadores foram devidamente identificados pela auditoria, através das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF e documentos apresentados nas diligências efetuadas junto aos compradores. Assim, esses prestadores de serviços e suas respectivas remunerações foram alocados na INFRAÇÃO 1 e se encontram discriminados individualmente na "PLANILHA 1 - DEMONSTRATIVO DE BASES DE CÁLCULOS DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS IDENTIFICADOS EM DIRF/DILIGÊNCIAS".

Tendo em vista a premissa de arbitramento adotada, no sentido de se utilizar o mesmo valor recebido pela empresa, não tendo sido identificado alguns prestadores de serviço, a título de comissão imobiliária, como devido a cada pessoa física que lhe prestou serviços de intermediação na comercialização de imóveis, foram considerados, subsidiariamente, os valores declarados a título de comissões recebidas, pela Tecnisa em sua DIMOB do ano calendário de 2014. Os valores das comissões declaradas na DIMOB foram consolidados mensalmente e após a subtração dos valores apurados na Infração 1 (corretores identificados), os saldos mensais foram alocados na INFRAÇÃO 2, e se encontram discriminados individualmente na "PLANILHA 2 - DEMONSTRATIVO DE INFORMAÇÕES DECLARADAS EM DIMOB".

Por fim, considerando-se ainda a mesma premissa adotada no arbitramento, foram considerados os valores mensais contabilizados a título de comissões recebidas pela Tecnisa em sua ECD do ano calendário de 2014, extraída do Sped Contábil. Os valores lançados na conta "2102040001 – REC. COMISS S/VENDAS" (planilha 3) foram consolidados mensalmente e após a subtração dos valores apurados nas Infrações 1 e 2 (corretores identificados e base DIMOB), os saldos remanescentes mensais foram alocados na INFRAÇÃO 3, e se encontram discriminados individualmente na "PLANILHA 4 - DEMONSTRATIVO GERAL DE BASES DE CÁLCULOS DO LANÇAMENTO FISCAL".

Portanto, constituem fatos geradores das contribuições sociais integrantes do lançamento, conforme discriminado na Planilha 04:

◇ INFRAÇÃO 1: o pagamento de remuneração, a título de comissão de venda, efetuado a corretores de imóveis e outros prestadores de serviços, autônomos, identificados em DIRPF e em documentos de compradores diligenciados, pelos serviços de intermediação imobiliária prestados à empresa, no período de 01/2014 a 06/2014;

◇ INFRAÇÃO 2: o pagamento de remuneração, a título de comissão de venda, efetuado a corretores de imóveis e outros prestadores de serviços, autônomos, não identificados, pelos serviços de intermediação imobiliária prestados à empresa, no período de 01/2014 a 08/2014, apurados por arbitramento com base na DIMOB;

◇ INFRAÇÃO 3: o pagamento de remuneração, a título de comissão de venda, efetuado a corretores de imóveis e outros prestadores de serviços, autônomos, não identificados, pelos serviços de intermediação imobiliária prestados à empresa, no período de 01/2014 a 12/2014, apurados por arbitramento com base na escrituração contábil.

Nos tópicos "DA MULTA DE OFÍCIO" e "DA MULTA QUALIFICADA", a fiscalização afirma ter procedido à qualificação da multa de ofício aplicada, pela sonegação dolosa e conluio, considerando os fatos narrados no Relatório Fiscal, porque, com base nos fatos apurados e narrados no Relatório Fiscal, não restaria dúvida de que a empresa praticara atos fraudulentos incorrendo em sonegação ao omitir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador de contribuição previdenciária que resultou no lançamento de ofício, bem como negligenciara a sua responsabilidade tributária na condição de contribuinte ao transferir o pagamento da comissão de venda para o comprador do imóvel, com o claro propósito de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Em resumo, as razões que levam a concluir pela qualificação da multa: omitir das folhas de pagamentos de salários, os prestadores de serviços, contribuinte individuais que lhe prestaram serviços de intermediação de vendas; deixar de lançar em títulos próprios de sua escrituração contábil, as receitas provenientes das comissões recebidas de terceiros adquirentes compradores, bem como deixou de reconhecer as despesas com as remunerações dos trabalhadores prestadores de serviços envolvidos na transação; omitir das GFIPs e DIRFs, os fatos geradores de contribuição previdenciária relativos às remunerações dos prestadores de serviços, contribuinte individuais que lhe prestaram serviços de intermediação de vendas; emitir notas fiscais de intermediação em valores diferentes das comissões efetivamente recebidas, sem considerar as parcelas relativas aos prestadores de serviços; informar em contratos de prestação de serviços, valores distintos dos efetivamente pactuados; omitir e/ou informar valores menores que os reais, referentes a comissões e de venda efetiva, nas informações prestadas na DIMOB. (...)"

A Recorrente apresentou impugnação sustentando, em síntese: (a) ausência de vínculo dos corretores com a imobiliária, tratando-se de profissionais autônomos; (b) jurisprudência administrativa favorável ao não recolhimento em casos de autonomia; (c) serviços prestados aos adquirentes dos imóveis, não à Tecnisa; (d) violação ao teto do salário de contribuição; (e) caráter confiscatório da multa qualificada; (f) deficiências no procedimento fiscal; (g) ausência de requisitos para qualificação da multa.

Num primeiro momento, a 12ª Turma da DRJ/RPO determinou a conversão do julgamento em diligência se manifestasse sobre os seguintes pontos:

- a) Na determinação da receita de comissão sobre vendas, houve a dedução dos valores relativos a serviços e operações canceladas? Se sim, indicar quais foram as operações em relação às quais ocorreu e os respectivos montantes. Se não, seria cabível a sua dedução? Correlacionar os valores a serem deduzidos com as operações imobiliárias correspondentes. A seguir, indicar a composição da receita de prestação de serviços – comissões para efeito de composição da base de cálculo da penalidade relativa à DIMOB.
- b) Manifestar-se conclusivamente sobre o contexto narrado na impugnação, que ora se transcreve:

b) Omitido operações na DIMOB, já que haveria diversas notas fiscais de prestação de serviços de intermediação imobiliária emitidas pela Impugnante sem correspondência na DIMOB. No entanto, há diversas notas fiscais que o Ilmo. AFRFB afirma não terem correspondência na DIMOB, que estão na referida declaração . O que ocorre, em alguns casos, é que há notas fiscais que englobam a venda de mais de uma unidade imobiliária e, pois, os valores aparentemente divergem dos informados na DIMOB; a mesma divergência ocorre no caso de uma única unidade adquirida por mais de um comprador em conjunto

E sobre o respectivo quadro de operações: (...)

c) Verificar e comprovar a ocorrência de notas fiscais emitidas pela impugnante em relação a operações que não se concretizaram ou que foram objeto de distrato. As comissões foram pagas nestes casos? Se sim, houve comprovada devolução por parte do contribuinte? Demonstrar.

d) Todas as verificações deverão levar em consideração, além da ECD do contribuinte, as informações acostadas pelo contribuinte ao seu instrumento de impugnação.

e) Se houve necessidade de retificação da base de cálculo relativa à penalidade da entrega da DIMOB com omissões ou incorreções, a fiscalização deverá apresentar demonstrativo DE/PARA, informando os motivos pelos quais entende cabível a retificação.

A Autoridade Fiscal apresentou, de forma sintetizada, as seguintes respostas aos questionamentos listados no referido despacho:

a) Dedução de valores relativos a serviços e operações canceladas

A fiscalização acolheu parcialmente as alegações do contribuinte:

- O contribuinte alegou cancelamento total de R\$ 1.603.956,25 da Conta nº 3102040001, mas esse valor englobava vendas/contratos cancelados de outros exercícios
- A fiscalização analisou e deduziu apenas os valores da planilha "Vendas Canceladas de 2014" no montante de R\$ 971.491,26 (fls. 3.551-3.554), por se referirem a contratos não efetivados especificamente no ano de 2014
- Não foram deduzidos os cancelamentos de anos anteriores, pois em tais casos a base de cálculo da penalidade de 2014 não sofre alteração
- O cálculo foi retificado conforme planilha "Base de Cálculos Retificadas" (fl. 3.607)
- Quanto às vendas canceladas no exercício no valor de R\$ 1.256.442,22, a fiscalização não deduziu porque o contribuinte não apresentou documentação

comprobatória, limitando-se a colacionar telas de sistema, que não possuem eficácia probante.

b) Notas fiscais que englobam múltiplas unidades ou múltiplos compradores

A fiscalização esclareceu que este questionamento ficou prejudicado no contexto da autuação por DIMOB:

- Não foram utilizadas quaisquer informações referentes às Notas Fiscais de Serviços para apuração das bases de cálculo da infração acessória
- A fiscalização baseou-se exclusivamente nos lançamentos contábeis da conta "3102040001 - RECEITAS DE COMISSÕES SOBRE VENDAS" extraídos da ECD transmitida ao SPED
- A metodologia adotada foi:
 - Comissões: valores efetivamente registrados na escrituração contábil (R\$ 8.828.186,27)
 - Valores de vendas: apurados por regra de três simples aplicando o percentual médio de 1,66% (constatado em diligências junto a compradores), resultando em R\$ 531.818.450,00
- Como não houve utilização de valores extraídos das Notas Fiscais, a questão tornou-se irrelevante para os autos

c) Verificação de notas fiscais de operações não concretizadas ou distratadas

Este item também ficou prejudicado:

- A fiscalização reiterou que NÃO foram utilizadas quaisquer informações referentes às Notas Fiscais de Serviços para apuração da base de cálculo
- O método utilizado baseou-se exclusivamente na escrituração contábil (ECD), especificamente na conta de receitas de comissões
- Portanto, a verificação de notas fiscais específicas, pagamento de comissões nesses casos e eventual devolução tornou-se desnecessária no contexto desta infração

d) Consideração da ECD e documentos da impugnação

A fiscalização confirmou que:

- Utilizou como fonte primária a ECD (Escrituração Contábil Digital) do contribuinte, por ser a "fonte mais idônea e confiável disponível"
- Analisou os documentos apresentados pelo contribuinte, especialmente a planilha "Vendas Canceladas de 2014"

- Acatou parcialmente a documentação apresentada, deduzindo R\$ 971.491,26 relativos a vendas canceladas comprovadas
- Rejeitou telas de sistema apresentadas pelo contribuinte por não possuírem eficácia probante equivalente à escrituração contábil oficial

e) Demonstrativo DE/PARA da retificação

- **Deduzido:** R\$ 971.491,26 referente a vendas canceladas em 2014 comprovadas documentalmente
- **Mantidos:** valores de cancelamentos de outros exercícios (não dedutíveis da base de 2014)
- **Mantidos:** R\$ 1.256.442,22 de supostas vendas canceladas sem comprovação documental

Em seguida, os autos foram remetidos para a 32ª Turma da DRJ08, que proferiu o Acórdão nº 108-023.877, julgando a impugnação parcialmente procedente, nos seguintes termos:

(i) Restou caracterizada prestação de serviços vinculada, sem autonomia efetiva, pela Tecnisa, que gerenciava toda a atividade de intermediação, incluindo fixação unilateral de comissões e determinação de pagamento pelos adquirentes;

(ii) O pagamento das comissões pelos adquirentes não decorreu de avença com os corretores, mas de determinação unilateral da Tecnisa, em contrariedade às cláusulas contratuais que previam pagamento exclusivo à imobiliária;

(iii) Configurado dolo pela sistemática estruturada de omissões em múltiplas obrigações (folha, GFIP, contabilidade, DIMOB), mantendo-se a multa qualificada de 150%;

(iv) Alegação de inconstitucionalidade da multa por caráter confiscatório não pode ser apreciada no contencioso administrativo (Súmula CARF nº 2 e art. 26-A do Decreto 70.235/72);

(v) Procedem em parte as alegações sobre teto de contribuição, reconhecendo-se erro no caso do segurado Sebastião Infanzozzi Junior (competência 03/2014), com retificação da base de cálculo da Infração 1 de R\$ 4.203,89 para R\$ 2.845,84;

(vi) Mantida a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, com aplicação vinculante da Súmula CARF nº 108.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

LANÇAMENTO. PREVIDENCIÁRIO. CORRETOR IMOBILIÁRIO. VINCULAÇÃO À IMOBILIÁRIA. CABIMENTO. RECONHECIMENTO DOS ASPECTOS INERENTES À CORRETAGEM IMOBILIÁRIA.

Considera-se segurado contribuinte individual o corretor imobiliário que embora exerça a atividade de corretagem imobiliária, o faz de forma dependente, sem autonomia e com vinculação a uma imobiliária que, de sua parte, se encarrega de

angariar os imóveis e gerenciar toda a prestação de serviço executada, incluindo-se a fixação unilateral de pagamentos das comissões aos corretores pelos adquirentes, como forma de evitar que o pagamento de remuneração se faça de forma direta na prestação de serviços.

As imobiliárias são contribuintes da contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre os valores pagos a título de comissão aos corretores imobiliários que lhes preste serviço, sem independência e autonomia de atuação. Hipótese na qual a imobiliária integra à sua atividade empresarial a mão de obra de corretores prestadores de serviços, retirando-lhes a natural independência para o exercício desta atividade.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. INTENÇÃO DOLOSA. FRAUDE E SIMULAÇÃO. RECONHECIMENTO.

A qualificação da multa de ofício depende para a sua aplicação no lançamento tributário da demonstração e prova da intenção dolosa do contribuinte em adotar expediente fraudulento e/ou simulatório para camuflar ou esconder o fato gerador tributário, ou aspecto relevante a ele inerente. Hipótese na qual o dolo é flagrantemente demonstrado na intermediação imobiliária administrada e gerida pelo contribuinte, adotando como força de trabalho a prestação de serviços de corretores imobiliários sem independência e autonomia, e, em arpejo aos contratos de aquisição imobiliária, adotando-se um regime de simulação do pagamento de comissões pelos adquirentes, nada mais sendo do que a mera e unilateral determinação do contribuinte para pagamento destacado e à margem de sua contabilidade e demais obrigações acessórias.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. ENTENDIMENTO SUMULADO. FORÇA VINCULANTE.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Aplicação da Súmula CARF nº 108, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, provida de força vinculante aos órgãos do contencioso administrativo da Receita Federal do Brasil - RFB, nos termos da Portaria ME nº 129, de 01/04/2019.

A Recorrente interpôs recurso voluntário em 14/06/2022, alegando inicialmente questão preliminar de tempestividade: sustenta nulidade da intimação do acórdão recorrido (Intimação nº 35.830/2021), expedida em 02/12/2021 para endereço anterior (Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 3.729), quando a empresa já estava localizada na Av. Nicolas Boer, nº 399, conforme 11ª alteração contratual informada à RFB meses antes. Argumenta que a mudança ocorreu durante a pandemia de Covid-19, com funcionários em trabalho remoto, impossibilitando o encaminhamento da intimação. Subsidiariamente, invoca art. 151, III, do CTN para manutenção da suspensão da exigibilidade do crédito enquanto perdurar o contencioso, mesmo se o recurso for considerado intempestivo.

No mérito recursal, a Recorrente sustenta:

a) Questões procedimentais:

- Fiscalização superficial e precária, desconsiderando documentos apresentados;
- Ausência de diligências junto aos corretores para verificar recolhimento facultativo;
- Análise insuficiente para aplicação do princípio da verdade material;

b) Natureza jurídica da atividade:

- Corretores exercem atividade autônoma, sem vínculo com imobiliária;
- Jurisprudência administrativa à época dos fatos reconhecia autonomia dos corretores;
- Serviços prestados aos adquirentes dos imóveis, não à Tecnisa;
- Impossibilidade de revisão de lançamento por mudança de critério jurídico (art. 146 do CTN e Súmula 227/TFR);

c) Teto de contribuição:

- Além do erro já reconhecido (Sebastião Infantozzi), outros corretores podem ter ultrapassado o teto;
- Impossibilidade de verificação pela Recorrente por ausência de listagem fiscal completa;
- Eventual recolhimento facultativo pelos próprios corretores não foi investigado;

d) Multa qualificada:

- Ausência de dolo, fraude ou simulação;
- Conduta baseada em jurisprudência administrativa vigente;
- Impossibilidade de aplicação de multa agravada quando contribuinte segue orientação jurisprudencial;

e) Multa pela DIMOB:

- Base de cálculo equivocada (considerou valor de vendas, não comissões);
- Inclusão de operações canceladas;
- Percentual de 3% sobre valor de venda seria superior à própria comissão auferida (1,66%).

Requer, ao final: (i) recebimento do recurso; (ii) reforma do acórdão recorrido; (iii) cancelamento dos lançamentos; (iv) subsidiariamente, redução das multas; (v) autorização para sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

1.1. Tempestividade

A Recorrente suscita, preliminarmente, questão relativa à tempestividade do presente recurso voluntário. Alega que a intimação do Acórdão nº 108-023.877, proferido pela 32ª Turma da DRJ08 em 18 de novembro de 2021, padeceria de nulidade por ter sido expedida para endereço incorreto, diverso do domicílio fiscal eleito pela empresa.

Conforme documenta a Recorrente, a **Intimação nº 35.830/2021 – ECOA/SRRF08 foi expedida em 02 de dezembro de 2021, com entrega realizada em 16 de dezembro de 2021** no endereço da Avenida Brigadeiro Faria Lima, nº 3.729, 1º andar, Itaim Bibi, São Paulo/SP, CEP 04538-133, conforme comprovante de Aviso de Recebimento constante dos autos. Ocorre que a Recorrente, por meio da 11ª alteração de seu contrato social, havia alterado seu endereço meses antes da referida intimação, passando a estar localizada na Avenida Nicolas Boer, nº 399, 5º andar, unidade 502S, São Paulo/SP, CEP 01140-060, conforme documentação acostada aos autos.

A Recorrente sustenta que tal alteração foi regularmente comunicada à Receita Federal do Brasil, de modo que a Administração Tributária tinha pleno conhecimento do novo domicílio fiscal quando da expedição da intimação questionada. Argumenta ainda que a mudança de endereço ocorreu durante a pandemia de Covid-19, período em que todos os seus funcionários se encontravam em regime de trabalho remoto, o que impossibilitou o efetivo encaminhamento da correspondência. Por tais razões, requer o reconhecimento da nulidade da intimação e, conseqüentemente, da tempestividade do recurso voluntário interposto em 14 de junho de 2022.

A questão posta merece análise cuidadosa, pois envolve o direito fundamental à ampla defesa e ao contraditório, assegurado pelo art. 5º, inciso LV da Constituição Federal, bem como a estrita observância das normas processuais que regem o contencioso administrativo tributário.

A validade das intimações no processo administrativo fiscal rege-se primordialmente pela Súmula CARF nº 9, que assim dispõe: "É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário." A ratio deste enunciado é cristalina: a intimação postal somente produz efeitos quando realizada no

domicílio fiscal regularmente eleito pelo contribuinte e devidamente cadastrado perante a Receita Federal do Brasil.

No caso em análise, verifica-se que a documentação trazida aos autos pela Recorrente demonstra, que houve alteração do endereço da sede social da empresa, formalizada por meio de alteração contratual devidamente registrada e comunicada aos órgãos competentes (Receita Federal do Brasil e Junta Comercial do Estado de São Paulo).

Nesse sentido, a recorrente informou a referida mudança de endereço da Recorrente para a Avenida Nicolas Boer, nº 399, 5º andar, unidade 502S, São Paulo/SP, CEP 01140-060, foi devidamente informada à Receita Federal do Brasil, por meio da solicitação do Documento Básico de Entrada (DBE), via REDESIM, a qual foi autuada sob o nº SPP2131609823, em 04/10/2021, às 14:17:38h.

No próprio dia 04/10/2021, às 15:21:49hs, a RFB houve por bem validar previamente a solicitação de DBE para alteração de endereço, com a disponibilização do respectivo documento (DBE) nesta mesma data e horário.

Em seguida, a Recorrente, em 13/10/2021, procedeu ao Requerimento de Alteração de Endereço junto à Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP).

Assim, considerando que a intimação foi expedida em 02/12/2021, não há dúvidas quanto ao equívoco no direcionamento da intimação do acórdão da DRJ. Assim, não se pode admitir que a intimação seja considerada válida quando direcionada a endereço que não mais corresponde ao domicílio fiscal da empresa.

Pois bem. Passa-se a análise sobre a necessidade de os autos retornarem à primeira instância para nova intimação, com abertura de novo prazo recursal, ou se este Conselho deve conhecer do recurso voluntário e proceder ao julgamento do mérito.

A questão resolve-se pela aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas, da economia processual e da razoável duração do processo, todos com assento constitucional. O art. 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal assegura a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Além disso, deve-se considerar o princípio "pas de nullité sans grief", segundo o qual não há nulidade sem prejuízo. O vício formal identificado na intimação não causou qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa da Recorrente, que compareceu aos autos e apresentou recurso voluntário amplamente fundamentado, esgotando todas as teses defensivas que entendeu pertinentes.

Nesse sentido, constatada a irregularidade formal, mas verificado que a parte exerceu plenamente seu direito de defesa, não há prejuízo a justificar a decretação de nulidade." A devolução dos autos para repetição de ato cuja finalidade já foi plenamente atingida representaria desperdício de recursos públicos e retardamento desnecessário da solução definitiva do litígio.

Constata-se, portanto, que o direito de defesa foi plenamente exercido. A finalidade do ato de intimação, qual seja, propiciar ao contribuinte a ciência da decisão proferida e a oportunidade de impugná-la mediante recurso fundamentado, foi integralmente alcançada. Determinar a devolução dos autos para nova intimação e reabertura de prazo recursal configuraria formalismo excessivo e inútil.

Diante do exposto, acolho a preliminar suscitada pela Recorrente para declarar a tempestividade do recurso voluntário interposto em 14 de junho de 2022, e, assim, conhecer do recurso voluntário e determinar o prosseguimento do julgamento para análise do mérito, aplicando os princípios da instrumentalidade das formas e da economia processual, uma vez que a Recorrente teve pleno conhecimento do acórdão recorrido e exerceu amplamente seu direito de defesa.

1.2. Conhecimento

Em que pese o reconhecimento da tempestividade do recurso voluntário, cumpre destacar que os requisitos de admissibilidade não foram integralmente atendidos.

Isso porque a recorrente sustenta que as multas aplicadas violariam aos princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco. Nesse aspecto, aplica-se a Súmula CARF nº 2, que define: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Sendo assim, os argumentos relativos à violação ao princípio da proporcionalidade e da vedação do confisco em relação as multas aplicadas não merecem conhecimento.

2. Mérito

2.1. Da natureza jurídica da relação entre corretores e imobiliária

A questão central que perpassa toda a controvérsia diz respeito à natureza jurídica da relação estabelecida entre a Tecnisa e os corretores de imóveis que intermediaram as vendas objeto da autuação. A definição desta natureza é determinante para a incidência ou não das contribuições previdenciárias ora exigidas.

A fiscalização sustentou que as negociações de unidades imobiliárias no âmbito da autuada foram realizadas por corretores e outros prestadores de serviços autônomos na condição de contribuintes individuais, apesar de a empresa não reconhecer vínculo laboral com esses profissionais. Para fundamentar tal conclusão, a autoridade fiscal destacou que a principal atividade do objeto social da empresa é a prestação de serviços de intermediação imobiliária e que a empresa não poderia prescindir de uma equipe de corretores para levar adiante sua atividade principal, não possuindo em seus quadros formais qualquer prestador de serviços autônomo ou empregado vinculado a essas funções.

A fiscalização apresentou como provas documentos obtidos em diligências junto a compradores de imóveis, notadamente o "Resumo de Cadastro e Proposta", documento de controle interno da empresa com sua logomarca e assinado pelo corretor que age em nome da

atuada, além dos documentos "Demonstrativo de Serviços Prestados e Comissões Recebidas no Ato" e "Resumo de Comissões", que identificam o empreendimento, os valores de venda, os percentuais de comissões e prêmios, os nomes dos corretores, gerentes, coordenadores e supervisores, bem como a parte destinada à própria empresa. A autoridade fiscal constatou ainda que os compradores diligenciados afirmaram que os corretores se apresentaram como representantes da empresa, usando crachás com seu logotipo, e que o imóvel foi adquirido por intermédio da atuada, não tendo os corretores sido contratados pelos adquirentes.

Quanto aos valores, a fiscalização apurou subfaturamento de comissões, pois enquanto a empresa contabilizou receitas de corretagem em percentuais de aproximadamente 1,66% e declarou em DIMOB comissões médias de 1,63%, o percentual efetivamente praticado nas operações analisadas foi de 4,66%, variando entre 3,18% e 5,66%, o que evidenciaria que as comissões dos corretores foram deduzidas do valor recebido no ato e diretamente repassadas a esses profissionais sem escrituração contábil das receitas e despesas correspondentes.

O acórdão recorrido acolheu integralmente os fundamentos da fiscalização, consignando que o contribuinte, embora alegue inexistência de elementos caracterizadores do vínculo empregatício, não compreendeu que a fiscalização não reconheceu vínculo de emprego, mas sim uma relação de prestação de serviços sem a independência e autonomia necessários, enquadrando os corretores como segurados contribuintes individuais nos termos do art. 12, inciso V, alínea g, da Lei 8.212/91.

A decisão de primeira instância destacou que para a Previdência Social todo aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural em caráter eventual a uma ou mais empresas sem relação de emprego é considerado contribuinte individual, e que a partir dessa definição legal e à vista dos documentos e esclarecimentos apurados no curso da fiscalização, a conclusão de que as negociações foram realizadas por corretores prestadores de serviços à atuada seria juridicamente correta. O julgador de primeira instância reproduziu precedente do CARF segundo o qual para fins de incidência das contribuições previdenciárias é preciso verificar quem são as partes da relação jurídica para saber quem é o credor e devedor da prestação de serviços e da remuneração, pouco importando de onde sai o dinheiro, podendo nem mesmo haver transação financeira. A DRJ afirmou ainda que os demonstrativos e documentos de controle interno apresentados pela fiscalização demonstram que não há independência e autonomia dos corretores.

A recorrente contrapõe que a corretagem é negócio jurídico típico disciplinado nos arts. 722 a 729 do Código Civil, distinto do contrato de prestação de serviços regulado nos arts. 593 a 609 do mesmo diploma legal, possuindo natureza jurídica diferente. Sustenta que o art. 722 do Código Civil, ao definir o contrato de corretagem, arrola como elemento essencial a inexistência de vínculo anterior de subordinação, afastando expressamente a prestação de serviços na corretagem, e que se a própria lei afasta a prestação de serviços, não cabe ao intérprete e ao aplicador da lei afirmar o contrário do que dispõe o legislador.

A recorrente argumenta que a característica de aleatoriedade é essencial à verificação da natureza jurídica do contrato de corretagem, pois o corretor independente assume o risco de o negócio não ser fechado, hipótese em que não fará jus à corretagem, o que demonstraria que os corretores independentes não estão prestando serviços à empresa. Alega que caso os corretores independentes estivessem prestando serviços à imobiliária, esta absorveria o risco do negócio e os corretores teriam direito à remuneração pelos serviços prestados independentemente de o negócio ser fechado ou não. Afirma que a prestação de serviços se caracteriza pela assunção pelo prestador da obrigação de fazer algo, traço que faltaria no caso porque os corretores independentes não assumem obrigação perante a recorrente de prestar serviços, desejando diversamente explorar a própria atividade.

Além disso, a recorrente sustenta que disso decorre a inexistência de remuneração no cenário em exame, seja porque nada paga aos corretores independentes, seja porque eles jamais estão obrigados a fazê-lo, daí sendo impossível a configuração dos fatos geradores das obrigações tributárias objeto dos autos de infração. Argumenta ainda que a Lei 6.530/78 previu expressamente em seu art. 6º, §2º, a possibilidade de o corretor de imóveis se associar a uma ou mais imobiliárias mantendo sua autonomia profissional sem qualquer outro vínculo, inclusive empregatício e previdenciário, e que no modelo negocial adotado pela recorrente, previsto na legislação especial, a imobiliária atua lado a lado com corretores independentes, cada um realizando uma parcela específica e complementar da intermediação.

Por fim, a recorrente defende que ainda que se entenda que a corretagem configura prestação de serviços, no modelo adotado haveria prestação de serviços pela recorrente às incorporadoras vendedoras e prestação de serviços pelos corretores independentes aos adquirentes compradores, não havendo prestação de serviços dos corretores à recorrente.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que não se trata de discutir se a atividade de corretagem, em tese, é exercida de forma autônoma ou não. O que se discute é se, no caso concreto, os corretores que intermediaram as vendas de imóveis comercializados pela Tecnisa o fizeram com efetiva autonomia e independência, ou se, ao contrário, atuaram como prestadores de serviços vinculados à estrutura empresarial da imobiliária.

Portanto, a análise deve-se pautar primordialmente por elementos probatórios apresentados pela Fiscalização e pela recorrente.

A fiscalização instruiu o lançamento com documentação obtida mediante diligências realizadas junto a quatorze adquirentes de imóveis, representando amostra de 0,752% das 1.864 operações realizadas pela Recorrente no exercício de 2014. Embora a amostragem seja reduzida em proporção ao universo de operações, a idoneidade dessa técnica de verificação é reconhecida pela jurisprudência do CARF, cabendo ao contribuinte, nessas hipóteses, apresentar provas que contrariem a convicção formada pela autoridade lançadora com base nos casos analisados. A Recorrente não produziu nenhuma prova nesse sentido.

Os elementos probatórios mais reveladores não são os depoimentos dos adquirentes, mas os próprios documentos internos da empresa obtidos junto aos compradores durante as diligências. O "Resumo de Cadastro e Proposta" é formulário padronizado da Tecnisa, portando sua logomarca, utilizado para formalizar o início da operação de venda. É preenchido e assinado pelo corretor, que age no documento explicitamente em nome da empresa. Não se trata de instrumento particular entre comprador e corretor autônomo; trata-se de documento de controle interno da Tecnisa.

De maior relevância ainda são o "Demonstrativo de Serviços Prestados e Comissões Recebidas no Ato" e o "Resumo de Comissões", ambos com o logotipo da empresa, nos quais são discriminados o empreendimento, o comprador, a unidade, os valores de venda, os percentuais e valores de comissões, os nomes dos corretores, gerentes, coordenadores e supervisores, e a parcela destinada à própria Tecnisa, identificada como "TCI". Esses documentos não foram apresentados espontaneamente pela empresa quando intimada; foram obtidos junto aos compradores. Sua existência demonstra que a Tecnisa mantinha controles internos completos sobre toda a operação de venda, conhecendo perfeitamente quem participava, em qual função e com qual valor.

O exame desses documentos revela aspectos decisivos da estrutura operacional da empresa. No caso da compradora Angela Cristina da Silva Pereira, o Demonstrativo foi emitido em papel timbrado da Tecnisa em 10 de janeiro de 2014, antes mesmo das datas de depósito dos cheques, indicando previamente o corretor, o valor devido e discriminando os instrumentos de pagamento, inclusive com rubrica denominada "prêmio". A emissão prévia desse documento, determinando o rateio de comissões antes de qualquer contato entre o corretor e o adquirente, afasta de modo direto a alegação de que os compradores negociavam autonomamente os honorários dos corretores. Os valores não decorriam de acordo entre adquirente e profissional; decorriam de determinação prévia da Tecnisa.

Não menos relevante é a estrutura de rateio entre os participantes. Os demonstrativos mostram que parcela das comissões era destinada não apenas aos corretores que intermediaram diretamente a venda, mas também a gerentes, coordenadores e supervisores. Trata-se de estrutura hierarquizada de administração e controle incompatível com a atuação autônoma que a corretagem civil pressupõe. Corretor efetivamente autônomo não se submete a gerente vinculado a pessoa jurídica, não precisa da atuação de coordenador ou supervisor vinculado à imobiliária. O gerente é aquele que gerencia, organiza e conduz a atividade de outrem hierarquicamente subordinado a ele. A destinação de parcela das comissões a profissionais nessa posição demonstra que os valores não remuneram apenas a corretagem propriamente dita, mas integram estrutura mais ampla de remuneração pela prestação de serviços no âmbito da organização empresarial.

A Recorrente invoca o art. 728 do Código Civil para justificar esse rateio, o qual prevê a divisão da remuneração entre mais de um corretor quando há intermediação conjunta. O dispositivo, porém, pressupõe que todos os beneficiários do rateio sejam corretores que

efetivamente participaram da intermediação do negócio. Não se aplica a pagamentos a gerentes e supervisores que exercem função de administração e controle sobre a atividade de terceiros.

A análise quantitativa corrobora essa conclusão. A fiscalização apurou, na Planilha 7, que o percentual médio real de comissões praticado nas 14 transações analisadas era de 4,66%, variando entre 3,18% e 5,66%, valor que acompanha da tabela de honorários do CRECI. A Tecnisa, contudo, contabilizou receitas de corretagem em percentuais de aproximadamente 1,66% e declarou na DIMOB comissões médias de 1,63%. No caso da compradora Angela Cristina da Silva Pereira, a DIMOB registrou valor de venda de R\$ 218.720,25 com comissão de R\$ 3.703,20, representando 1,69%, quando o valor real da transação foi de R\$ 231.450,00 com comissões totais de R\$ 12.729,15, representando 5,50%, sendo R\$ 9.025,95 pagos a pessoas físicas e R\$ 3.703,20 à própria Tecnisa. A escrituração contábil registrou apenas essa última parcela como receita de comissão. A omissão simultânea da receita total e das despesas com os corretores não se explica por nenhum modelo de parceria ou associação entre iguais. Se fosse assim, a totalidade das comissões constaria da escrituração como receita, com posterior pagamento aos corretores registrado como despesa. O procedimento adotado pela empresa demonstra que ela procurou ocultar a existência do fato gerador previdenciário.

A Recorrente sustenta que os contratos de compra e venda preveem expressamente, na cláusula 18.1.5, que as despesas de corretagem são de responsabilidade exclusiva do comprador, e que o pagamento diretamente ao corretor pelo adquirente configura relação jurídica independente da Tecnisa. Essa argumentação não resiste à análise do conjunto probatório. A determinação de que os adquirentes procedessem aos pagamentos diretamente aos corretores não resultou de acordo entre comprador e profissional. Resultou de orientação prévia da própria Tecnisa, como evidenciado pelos demonstrativos que discriminavam os valores a serem pagos a cada participante e os instrumentos de pagamento a serem utilizados. O crédito jurídico do corretor decorre de sua prévia prestação de serviços à empresa organizadora da venda, ainda que a quitação seja perpetrada posteriormente por terceiro mediante mecanismo determinado pela própria empresa. Para fins de incidência das contribuições previdenciárias, é preciso verificar quem são as partes da relação jurídica para saber quem é o credor e devedor da prestação de serviços e da remuneração, pouco importando de onde sai o dinheiro.

A ausência de contratos formais de prestação de serviços de corretagem reflete, nesse contexto, não a autonomia dos profissionais, mas a intenção da empresa de afastar qualquer documentação que pudesse evidenciar a vinculação. Quando a fiscalização intimou a Tecnisa para apresentar tais contratos, a empresa respondeu expressamente que não os possui. A Lei 6.530/78, no entanto, exige que o atendimento ao público interessado na compra ou venda de imóvel, quando a transação é patrocinada por pessoa jurídica, seja feito por corretor devidamente inscrito no CRECI, e que só possa anunciar publicamente o corretor que tiver contrato escrito de mediação ou autorização escrita. A ausência de contratos formais, longe de demonstrar independência, revela que a relação estabelecida não se enquadrava no modelo de associação previsto no §2º do art. 6º da Lei 6.530/78. Não bastasse isso, referido dispositivo foi incluído pela

Lei 13.097/2015, ou seja, não vigorava durante o período fiscalizado. A associação entre corretor e imobiliária com manutenção de autonomia profissional mediante contrato específico era previsão inexistente na legislação aplicável aos fatos de 2014; sua invocação pela Recorrente é descabida.

A Recorrente apresenta como contraprova a existência de alguns corretores formalmente vinculados à empresa, citando o sócio Douglas Duarte e os profissionais Sheila Rosa Miranda e Marcio Tadeu de Souza Fernandez, constantes das folhas de pagamento. A existência de alguns profissionais regularmente contratados não autoriza a inferência de que todos os demais atuavam com plena autonomia e independência. Quanto aos vinte e um profissionais da Planilha 5 que a Recorrente afirma não serem corretores, mas digitadores e advogados autônomos que lhe prestaram serviços, essa alegação reconhece precisamente a tese da fiscalização segundo a qual prestadores de serviços autônomos integravam a força de trabalho da empresa e deveriam constar das obrigações acessórias.

Diante deste conjunto probatório, conclui-se que os corretores que intermediaram as vendas de imóveis comercializados pela Recorrente não atuaram com efetiva autonomia e independência. Integraram estrutura empresarial organizada pela Tecnisa, sujeitando-se a controles internos, subordinando-se a hierarquia de gerentes e supervisores, utilizando documentação padronizada da empresa, tendo suas comissões previamente determinadas pela organização e rateadas segundo critérios estabelecidos unilateralmente. Trata-se de prestação de serviços sem a independência e autonomia necessárias ao enquadramento no contrato de corretagem civil, sendo devidas as contribuições previdenciárias objeto da autuação.

2.2. Inconsistências na declaração de informações sobre atividades imobiliárias (DIMOB)

A fiscalização imputou à autuada condutas infracionais relacionadas à Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias do ano-calendário 2014, apuradas mediante comparação entre a Escrituração Contábil Digital transmitida ao SPED e os dados declarados na DIMOB. A primeira conduta consiste no subfaturamento dos valores de venda declarados, pois a empresa adotou como norma informar o valor do contrato líquido — resultado da subtração entre o valor da venda e as comissões — em vez do valor da venda propriamente dito, que inclui a remuneração de corretagem. A segunda conduta refere-se à omissão de valores de comissões e de vendas correspondentes, constatada mediante comparação entre os lançamentos na conta contábil 3102040001 de receitas de comissões sobre vendas, que registrou o montante anual de R\$ 8.828.186,27, e os valores de comissões declarados na DIMOB, totalizando R\$ 5.830.102,61. A divergência de R\$ 2.998.083,66 representa omissão de aproximadamente um terço das receitas de corretagem contabilizadas. Uma terceira conduta foi inicialmente alegada pela fiscalização com base em divergências entre notas fiscais e DIMOB, mas a própria autoridade fiscal esclareceu em sede de diligência que não houve utilização de valores extraídos das notas fiscais para lavratura dos autos de infração, ficando essa conduta prejudicada no contexto da autuação.

Para demonstrar a primeira conduta, a fiscalização apresentou a Planilha 7, elaborada a partir de documentos obtidos nas diligências junto a compradores, na qual apurou o percentual médio real de comissões praticado em 4,66%, em contraste com os percentuais de aproximadamente 1,63% a 1,66% declarados na DIMOB. Os documentos que sustentam essa constatação são os Demonstrativos de Serviços Prestados e Comissões Recebidas no Ato e os Resumos de Comissões, ambos ostentando logotipo da Tecnisa, obtidos junto aos compradores mediante diligências. Esses documentos discriminam, para cada transação, o valor da venda real conforme tabela da incorporadora, a comissão total devida e o rateio entre a empresa e os corretores pessoas físicas. No caso paradigmático da compradora Angela Cristina da Silva, na DIMOB constou valor de venda de R\$ 218.720,25 com comissão de R\$ 3.703,20 representando 1,69%, enquanto o demonstrativo interno da empresa indica valor de venda de R\$ 231.450,00 com comissões totais de R\$ 12.729,15 representando 5,50%, sendo R\$ 9.025,95 pagos a pessoas físicas e apenas R\$ 3.703,20 registrados como receita da própria Tecnisa. A circunstância de que se trata de documentos internos da própria autuada, obtidos junto a terceiros e não apresentados espontaneamente, conferiu ao conjunto probatório relevância adicional já considerada na decisão anterior.

A recorrente apresenta três linhas de defesa. Quanto à divergência entre os valores contabilizados e os declarados na DIMOB, a empresa sustenta que a fiscalização não considerou as deduções da receita bruta correspondentes a vendas canceladas, totalizando R\$ 1.603.956,25 da conta 3102040001. Apresenta ainda que quarenta operações constantes da ECD de 2014, com pagamentos ocorridos neste mesmo exercício, foram informadas na DIMOB de 2013, na data em que firmada a operação de compra e venda, acompanhando relação nominativa destas transações. Por fim, quanto aos valores de venda, a recorrente invoca a cláusula contratual que estabelece que as condições do instrumento particular de compromisso de venda e compra substituem e revogam quaisquer outras anteriormente divulgadas, sustentando que o valor declarado na DIMOB corresponde ao valor líquido constante do contrato definitivo, com as comissões informadas separadamente.

A fiscalização respondeu a cada uma dessas alegações em sede de diligência. Quanto às vendas canceladas, a autoridade fiscal esclareceu que o total de R\$ 1.603.956,25 engloba contratos cancelados de diversos exercícios; apenas R\$ 971.491,26, relativos a vendas canceladas no próprio ano de 2014 e devidamente comprovados por documentação, foram deduzidos da base de cálculo, conforme planilha de retificação. O montante de R\$ 1.256.442,22 de supostas vendas canceladas não foi deduzido porque a empresa não apresentou documentação comprobatória, limitando-se a colacionar telas de sistema, as quais não possuem eficácia probante equivalente à escrituração contábil por serem passíveis de alteração unilateral. Quanto às quarenta operações com contrato firmado em 2013 e pagamento em 2014, a fiscalização esclareceu que a empresa incluiu na DIMOB de 2013 vendas iniciadas em dezembro de 2013, cujas comissões foram recebidas em janeiro de 2014, no montante de R\$ 200.308,06, tendo sido considerado para dedução apenas R\$ 189.654,01, por ser o valor efetivamente lançado pela

fiscalização no mês de janeiro de 2014. Os valores permaneceram na base de cálculo porque as comissões foram recebidas no exercício de 2014.

A decisão de primeira instância fundamentou a manutenção da obrigação de declaração das quarenta operações com base no art. 2º da Instrução Normativa RFB 1.115/2010, que prevê, no inciso I, a informação das operações de intermediação no ano em que foram contratadas, e, no inciso II, os pagamentos efetuados no ano, independentemente do exercício em que a operação foi contratada. Trata-se de obrigações cumulativas: a operação deve ser declarada no exercício da contratação e os pagamentos devem ser informados no exercício em que ocorrem. A alegação da recorrente de que a informação dupla conduziria à duplicação da base da multa não se sustenta, pois cada obrigação declaratória — contratação e pagamento — é tratada como fenômeno independente para fins do cumprimento da obrigação acessória.

A divergência central quanto aos valores de venda reside na questão de qual valor deve ser declarado na DIMOB: o valor bruto da transação, conforme tabela da incorporadora, ou o valor líquido constante do contrato definitivo, após dedução das comissões. A fiscalização adota o entendimento de que o valor da venda para fins de DIMOB corresponde ao valor total cobrado ao adquirente, incluindo as comissões que são pagas por conta dele, posição que encontra suporte na própria estrutura de pagamento praticada pela empresa. Os Demonstrativos obtidos junto aos compradores evidenciam que o valor apresentado ao adquirente na fase de intermediação inclui a parcela destinada à comissão, sendo o pagamento do imóvel e da comissão efetuado pelo mesmo comprador. O instrumento particular de compromisso de venda e compra registra apenas o valor líquido porque a comissão já foi separada e orientada para pagamento direto aos corretores, procedimento que não altera a natureza da transação imobiliária como um todo.

A recorrente não apresentou contraprova específica que pudesse explicar a divergência de aproximadamente R\$ 3 milhões entre os valores de comissões contabilizados e os valores declarados na DIMOB. A ausência de justificativa contábil para essa discrepância, combinada com a solidez da base probatória da fiscalização — constituída por lançamentos contábeis da própria empresa, documentos internos obtidos junto a compradores e dados da ECD transmitida ao SPED — concorre para a manutenção da constatação de omissões na DIMOB. O fato de a fiscalização ter procedido a retificações em sede de diligência, acolhendo parcialmente as alegações da autuada nas hipóteses em que estas foram devidamente comprovadas, demonstra que a análise foi individualizada e que os valores mantidos na base de cálculo refletem omissões não afastadas por prova adequada.

2.3. Teto do salário de contribuição

A recorrente dedica dois tópicos específicos para questionar aspectos relacionados a observância do limite máximo do salário de contribuição, fixado em R\$ 4.390,24 para o ano de 2014 pela Portaria Interministerial MPS/MF 19, de 10 de janeiro de 2014, e a possibilidade de que os corretores tenham efetuado recolhimentos previdenciários autônomos que elidiriam a obrigação da empresa. Ambas as questões devem ser analisadas considerando a distinção entre as

três infrações previdenciárias identificadas no lançamento: a Infração CP1, relativa a corretores identificados mediante DIRPF e documentos de compradores diligenciados; e as Infrações CP2 e CP3, relativas a corretores não identificados, cujas bases de cálculo foram apuradas por arbitramento a partir da DIMOB e da ECD, respectivamente.

Quanto à Infração CP1, a recorrente identificou situação específica na qual o limite máximo não foi observado: o corretor Sebastião Infanzozzi Junior recebeu, no mês de março de 2014, comissões totalizando R\$ 16.736,34, com contribuição previdenciária apurada originalmente em R\$ 1.841,02, quando o máximo aplicável seria R\$ 482,93 (11% sobre R\$ 4.390,24). O acórdão recorrido reconheceu expressamente a procedência dessa alegação e determinou a retificação da Infração CP1 na competência 03/2014. Em relação aos demais corretores identificados, a decisão de primeira instância afirmou que o teto foi adequadamente observado, conforme demonstrado nas Planilhas 04 e 05 do processo. A recorrente sustenta que a fiscalização não juntou aos autos as DIRPF dos corretores, impedindo a verificação dos cálculos. O acórdão recorrido rejeitou essa argumentação, consignando que as DIRPF não podem ser juntadas aos autos por implicar violação do sigilo fiscal das pessoas físicas, e que a empresa tinha à sua disposição os valores pagos aos corretores conforme os Resumos de Comissões juntados ao processo.

Quanto às Infrações CP2 e CP3, o acórdão da DRJ afastou a necessidade de observância do limite máximo do salário de contribuição com fundamento na inversão do ônus probatório decorrente do arbitramento. Quando a fiscalização se vê compelida a arbitrar a base de cálculo em razão da não individualização dos beneficiários dos pagamentos, cabe ao contribuinte demonstrar, mediante prova documental adequada, cada pagamento efetuado e identificar seu beneficiário, para que se torne possível o enquadramento individual no limite do salário de contribuição. A recorrente não produziu tal prova nos autos, limitando-se a argumentar genericamente que a fiscalização deveria tê-la pesquisado. O entendimento adotado é coerente com o princípio de que o contribuinte não pode valer-se de sua própria omissão no cumprimento de obrigações acessórias para mitigar consequências do arbitramento que essa omissão provocou.

A recorrente sustenta ainda que os corretores poderiam ter efetuado recolhimentos de contribuição previdenciária, de modo que não restaria saldo a recolher sobre as comissões pagas pela empresa. Essa tese, contudo, não encontra qualquer substrato probatório nos autos. A empresa não juntou guias de recolhimento, extratos do CNIS dos corretores, declarações prestadas pelos segurados ou qualquer outro elemento que pudesse conferir plausibilidade à alegação. O artigo 67, § 3º, da Instrução Normativa RFB 971/2009 expressamente determinava que a empresa deverá manter arquivadas cópias dos comprovantes de pagamento ou declaração apresentada pelos segurados quando o total das remunerações no mês superar o limite máximo do salário de contribuição.

A ausência de tais documentos, quando a empresa foi regularmente intimada a apresentar toda documentação relativa aos pagamentos aos corretores, indica que não houve tais recolhimentos ou que a empresa não cumpriu adequadamente suas obrigações de controle. Essa conclusão é reforçada pela estrutura operacional evidenciada nos autos: os Demonstrativos de

Serviços elaborados pela própria empresa mostram que ela exercia controle sobre toda a operação de pagamento e tinha pleno conhecimento dos valores envolvidos, circunstância incompatível com a tese de recolhimento autônomo pelos corretores.

2.4. Multa pela DIMOB

A Fiscalização aplicou multa no valor de R\$ 5.337.294,04 (posteriormente retificada para R\$ 3.611.259,08) pelo descumprimento da obrigação de prestar informações corretas na Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) do ano-calendário 2014. A penalidade foi calculada mediante aplicação do percentual de 3% sobre o valor total das omissões constatadas, que compreendiam tanto valores de comissões não declaradas quanto valores de vendas não informadas.

A Recorrente apresenta duas linhas de argumentação. Primeiramente, sustenta que não teriam ocorrido as omissões apontadas pela Fiscalização, pois a empresa teria considerado deduções da receita bruta de serviços e operações que foram posteriormente canceladas. Em segundo lugar, argumenta que a base de cálculo da multa estaria equivocada, pois teria sido considerado o valor total das vendas quando deveria ter sido considerado apenas o valor das comissões efetivamente auferidas pela empresa.

A análise da questão exige o exame da legislação de regência. O art. 57, inciso III, alínea "a" da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873/2013, estabelece multa de 3% do valor das transações comerciais em relação às quais tenha deixado de prestar informações, ou as tenha prestado de forma inexata ou incompleta. O Parecer Normativo COSIT nº 3/2015 esclarece que a base de cálculo da multa compreende o valor das operações não informadas ou informadas incorretamente.

No caso da DIMOB, as informações devem abranger tanto os valores das transações imobiliárias intermediadas quanto os valores das comissões recebidas. A Fiscalização constatou que a Tecnisa informava na DIMOB valores de vendas inferiores aos reais (declarando o "valor do contrato líquido" ao invés do "valor da venda"), bem como omitia comissões que foram reconhecidas em sua própria escrituração contábil. As omissões, portanto, referiam-se a dois tipos de informações distintas: valores de vendas e valores de comissões.

A base de cálculo da multa foi apurada pela Fiscalização mediante a soma do valor das comissões não declaradas na DIMOB (apurado pela diferença entre as comissões contabilizadas e as declaradas na DIMOB) e do valor das vendas não declaradas (calculado por regra de três com base no percentual médio de comissão da Tecnisa, que era de 1,66%). O Relatório Fiscal justifica detalhadamente a metodologia utilizada, consignando que a omissão das comissões implicava, logicamente, em omissão correlata do valor das vendas, uma vez que a DIMOB exige a informação de ambos os dados.

A Recorrente sustenta que a base de cálculo deveria limitar-se ao valor das comissões, por ser este o montante efetivamente auferido pela empresa. Argumenta que o

percentual de 3% incidente sobre o valor das vendas resultaria em penalidade superior à própria receita da empresa, que correspondia a aproximadamente 1,66% do valor das transações.

O argumento não merece acolhida. A legislação estabelece expressamente que a base de cálculo da multa é o valor das transações comerciais não informadas ou informadas incorretamente. No caso da DIMOB, as transações comerciais correspondem às operações imobiliárias intermediadas, cujo valor é o preço de venda dos imóveis. A circunstância de a empresa receber comissão correspondente a percentual do valor da transação não altera a base de cálculo da penalidade, que deve ser calculada sobre o valor integral das operações não informadas.

A obrigação de prestar informações na DIMOB tem por finalidade permitir que a Receita Federal do Brasil proceda ao cruzamento de dados e à fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias tanto por parte das imobiliárias quanto dos adquirentes de imóveis. A omissão de informações sobre o valor das transações dificulta o controle fiscal e justifica a aplicação da penalidade sobre o valor integral das operações.

Não procede também a alegação de que teriam sido incluídas operações canceladas na base de cálculo. A Informação Fiscal de 15 de julho de 2021 documenta que a Fiscalização procedeu à revisão dos valores após manifestação da empresa, tendo retificado substancialmente a base de cálculo da multa, que foi reduzida de R\$ 5.337.294,04 para R\$ 3.611.259,08. A retificação demonstra que a autoridade fiscal considerou as alegações da empresa e procedeu aos ajustes pertinentes. A Recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento probatório adicional que demonstrasse a inclusão indevida de operações canceladas na base de cálculo retificada.

Os fundamentos e esclarecimentos do acórdão recorrido estão corretos e merecem destaque:

O mesmo raciocínio se impõe quanto à alegação de que houve 40 operações registrados na EDC de 2014, onde os pagamentos ocorreram em 2014, mas as operações foram informadas na DIMOB de 2013, ano no qual foram firmadas as operações de compra e venda.

Ou seja, a operação de compra e venda, firmada em um exercício, com pagamento parcial ou sem nenhum em um exercício, com pagamento total em outro, deve ser objeto de declaração nos dois exercícios. A respeito, confira-se expressa previsão deste contexto na Instrução Normativa RFB nº 1.115/210:

Art. 2º A Dimob deverá ser apresentada pelo estabelecimento matriz, em relação a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com as informações sobre:

I - as operações de construção, incorporação, loteamento e intermediação de aquisições/alienações, no ano em que foram contratadas;

II - os pagamentos efetuados no ano, discriminados mensalmente, decorrentes de locação, sublocação e intermediação de locação, independentemente do ano em que essa operação foi contratada.

Sobre este ponto, eis o que a fiscalização informa em sede de diligência:

b) A Empresa incluiu na Dimob de 2013 as vendas iniciadas em Dezembro 2013; cujas comissões foram efetivamente recebidas em Janeiro de 2014. Apresenta em sua defesa que estes valores montam em R\$ 200.308,06. Considerado para dedução da base de cálculo da multa acessória a importância de R\$ 189.654,01 (a diferença de R\$ 10.654,05 não foi lançada pela Fiscalização em 01/2014); No entanto, como estas comissões foram recebidas no mês de Janeiro de 2014 permanecem na base de cálculo apurada pela Fiscalização.

Dessa forma, o contribuinte, enquanto sujeito que procede à intermediação de compra e venda, em relação às operações com contrato firmado no exercício de 2013, deve declarar as operações neste exercício (art. 2º., inciso I). Se o pagamento destas ocorrer, no todo ou em parte no ano de 2014, deve novamente declarar a operação (art. 2º., inciso II), agora no ano de 2014. É que no caso, tanto se declara o fenômeno da conclusão do negócio, como a dilação do seu pagamento em mais de um exercício. Assim, subsiste a obrigação do contribuinte em relação às 40 operações que elenca como consolidadas juridicamente em 2013, mas com pagamentos ocorridos no exercício de 2014.

Ainda sobre as vendas canceladas, assim informou a fiscalização:

c) Vendas canceladas no exercício e variações em análise, valor de R\$ 1.256.442,22 A empresa alega em resposta ao solicitado no TIF 04, documento de fls.3.603 à 3.606, que não foram encontradas as documentações referentes a estes valores, devido ao tempo decorrido, nada comprovado. Valores não deduzidos.

O contribuinte, em impugnação complementar não junta sequer um documento contábil que possa demonstrar a procedência da sua alegação, limitando-se a colacionar telas de sistema. Ora, telas de sistema não possuem eficácia probante para fins de substituir a escrita contábil, porque podem ser unilateralmente alteradas ao livre alvedrio do contribuinte.

Portanto, absolutamente correto o lançamento.

Quanto à alegação de que a empresa teria considerado deduções da receita bruta de serviços, tal circunstância é irrelevante para fins da DIMOB, como bem esclarecido pela Fiscalização e no acórdão recorrido. Frisa-se que a declaração deve conter informações sobre as operações imobiliárias intermediadas, independentemente de eventuais deduções que a empresa aplique em sua apuração de receita líquida para fins de imposto de renda. O valor a ser informado na DIMOB é o valor bruto das transações e das comissões, sem qualquer dedução.

Deve ser mantida, portanto, a multa pela DIMOB conforme retificada pela Informação Fiscal de 15 de julho de 2021, no valor de R\$ 3.611.259,08, por restar demonstrado o descumprimento da obrigação de prestar informações corretas sobre as operações imobiliárias intermediadas pela Recorrente.

2.5. Multa qualificada

O acórdão recorrido manteve a multa de ofício no percentual qualificado de 150%, com fundamento nos arts. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/96 e nos arts. 71 a 73 da Lei 4.504/64,

entendendo caracterizados o dolo, a fraude e a simulação pela sistemática adotada pela Tecnisa. A recorrente insurge-se contra a qualificação, sustentando que sua conduta se baseou em interpretação jurisprudencial vigente à época dos fatos e que a controvérsia do tema nos julgamentos do CARF afastaria a má-fé necessária à aplicação da penalidade qualificada.

A qualificação da multa encontra respaldo na multiplicidade de condutas omissivas e na estrutura de pagamento criada pela empresa. O dolo evidencia-se pela omissão sistemática de informações fiscais em diversas obrigações acessórias: a Tecnisa deixou de registrar nas folhas de pagamento os valores pagos aos corretores, omitiu tais pagamentos nas GFIP, não declarou na DIMOB os valores reais das comissões e omitiu receitas de corretagem na escrituração contábil. Não se cuida de erro isolado ou de divergência interpretativa, mas de conjunto de condutas exercidas simultaneamente com vistas a afastar a incidência das contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, destaca-se trecho do relatório fiscal:

Em resumo, as razões que levam a concluir pela qualificação da multa:

- a) omitiu das folhas de pagamentos de salários, os prestadores de serviços, contribuinte individuais que lhe prestaram serviços de intermediação de vendas;
- b) deixou de lançar em títulos próprios de sua escrituração contábil, as receitas provenientes das comissões recebidas de terceiros adquirentes compradores, bem como deixou de reconhecer as despesas com as remunerações dos trabalhadores prestadores de serviços envolvidos na transação;
- c) omitiu das GFIPs e DIRFs, os fatos geradores de contribuição previdenciária relativos às remunerações dos prestadores de serviços, contribuinte individuais que lhe prestaram serviços de intermediação de vendas;
- d) emitiu notas fiscais de intermediação em valores diferentes das comissões efetivamente recebidas, sem considerar as parcelas relativas aos prestadores de serviços;
- e) informou em contratos de prestação de serviços, valores distintos dos efetivamente pactuados;
- f) omitiu e/ou informou valores menores que os reais, referentes a comissões e de venda efetiva, nas informações prestadas na DIMOB.

A fraude e a simulação restam demonstradas pela divergência entre a estrutura contratual e a prática operacional da empresa. Os contratos com os adquirentes previam expressamente que as comissões seriam pagas à Tecnisa. No entanto, a empresa determinava aos compradores que efetuassem os pagamentos diretamente aos corretores, sem que houvesse qualquer acordo entre estes e os adquirentes, criando aparência de relação autônoma de corretagem inexistente. Essa estrutura operacional foi documentada nos próprios instrumentos internos da empresa, que discriminam os valores destinados aos corretores e à própria Tecnisa, revelando que a empresa exercia controle integral sobre a operação de pagamento e tinha pleno conhecimento dos valores envolvidos.

Mantém-se, portanto, a qualificação da multa de ofício, reconhecendo-se plenamente caracterizados o dolo, a fraude e a simulação. Todavia, a Lei 14.689, de 22 de

dezembro de 2023, ao revogar o § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, reduziu o percentual máximo da multa qualificada de 150% para 100%. Trata-se de lei tributária que, na medida em que dispõe de forma mais favorável ao contribuinte, aplica-se retroativamente ao fato gerador não extinto nos termos do art. 106, inciso III, alínea "a", do Código Tributário Nacional. Devem ser reduzidos, portanto, os percentuais da multa qualificada de 150% para 100%.

3. Conclusão

Diante do exposto, conhecer parcialmente do recurso voluntário, quanto aos argumentos relativos à violação ao princípio da proporcionalidade e da vedação do confisco em relação as multas aplicadas não merecem conhecimento, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto