



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

Processo nº 11080.725464/2015-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.661 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente LPS SUL - CONSULTORIA DE IMOVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2011 a 31/12/2011

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento invocada com base em cerceamento do direito de defesa, porquanto ao contribuinte foi lhe dado tomar conhecimento do inteiro teor das infrações que lhe são imputadas, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Concedida ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

PRELIMINARES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Não merece acolhida a alegação de nulidade do lançamento, haja vista que todos os relatórios foram entregues ao contribuinte e aos solidários, onde consta a indicação de onde os valores foram extraídos e os dispositivos legais que amparam o lançamento.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, com esteio na legislação que disciplina a matéria, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

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

Quando o conjunto probatório que instrui os autos revela que o corretor de imóveis não mantém uma relação de parceria ou associação com a

imobiliária, executando serviços que são essenciais à própria atividade fim da pessoa jurídica, a remuneração percebida pelo corretor autônomo pela comercialização de imóvel refere-se à prestação de serviços para a empresa imobiliária, na condição de contribuinte individual, hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições sobre o tema no Relatório Fiscal.

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

Ainda que administradores, se os atos que motivaram a responsabilidade solidária atribuída decorria de uma prática usual da atuada em seus negócios, não há que se atribuir tal responsabilidade a quem não deu causa, mormente quando a conduta da atuada segue o padrão de sua Controladora.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONTROLADORA.

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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial aos recursos voluntários para afastar a qualificadora da multa e excluir do pólo passivo os responsáveis solidários pessoas físicas. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Andréa Viana Arrais Egypto, Virgílio Cansino Gil e Matheus Soares Leite, que davam provimento parcial em maior extensão para afastar também os juros sobre a multa. Vencidos em primeira votação os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator) e Virgílio Cansino Gil que davam provimento aos recursos voluntários. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess. Quanto ao mérito sobre a corretagem, votaram por negar provimento aos recursos voluntários os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto,

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier. Quanto à qualificadora da multa e à exclusão dos responsáveis solidários pessoas físicas, todos os conselheiros votaram por excluir a multa e a responsabilidade solidária.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Virgílio Cansino Gil (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier. Ausente a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

LPS SUL - CONSULTORIA DE IMOVEIS LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 10ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, Acórdão nº 12-86.882/2017, às e-fls. 17.779/17.823, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente às contribuições sociais previdenciárias destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa incidentes sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais, no período de 09/2011 a 12/2011, conforme Relatório Fiscal, às fls. 11/22 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no seguinte fato gerador:

Informa a Auditoria Fiscal que o lançamento teve por fato gerador a remuneração percebida pelos corretores de imóveis associados, não constantes em folha de

pagamento e/ou GFIP, sob a forma de comissões devidas em função das transações de compra e venda, (Levantamento CO), consoante planilhas “ANEXO FINAL CORRETORES ASSOCIADOS” (fls. 216/454) e “COMISSÕES LPS EMPRESA” (fls. 572/615). Em relação à situação verificada na remuneração dos corretores associados, relata ainda a ocorrência de simulação, expondo como segue:

No plano prático, as negociações assim funcionam:

O Construtor/Incorporador autoriza a LPS SUL Ltda a efetuar intermediação na venda de seus imóveis (prontos ou a construir). Por sua vez, a fiscalizada, cuja atividade fim é exatamente a intermediação ("prestação de serviços de intermediação na compra e venda e na locação de imóveis") coloca em ação os corretores autônomos (ditos corretores associados) a ela previamente vinculados e já inscritos em um Banco de Dados, a fim de captar clientes e efetivar a venda dos imóveis.

*O produto desta venda, é repassado ao Incorporador/Construtor, deduzida a comissão já estipulada. Assim, parte da comissão vai para LPS Sul Ltda (**INTERMEDIADORA**) e a outra parte é distribuída entre os corretores associados que trabalharam naquele Processo de venda.*

A Planilha OPERAÇÕES LPS SUL LTDA, aqui anexada, demonstra claramente cada transação efetivada. Ali estão identificados Vendedor, Comprador, Nome do corretor, endereço do imóvel, nº do Processo, bem como o valor total da transação e as Comissões que se originaram naquele negócio.

Fica possível identificar quanto recebeu a LPS Sul Ltda (sua parcela da comissão consta em Nota Fiscal) pela Intermediação no negócio e quanto, inclusive em percentuais, recebeu cada corretor autônomo envolvido (Planilha TABELA COMISSÃO INDIVIDUAL, anexa).

É possível perceber a ligação existente entre todos os envolvidos para efetivação da transação comercial. De forma que, sem os corretores autônomos, que captaram os clientes para a Intermediadora e efetivaram o negócio, o mesmo não seria concretizado.

A LPS Sul Ltda contratou os serviços dos segurados contribuintes individuais na condição de corretor associado para não efetuar quaisquer recolhimentos à previdência social sobre as remunerações a eles pagas, demonstrando, desta forma, sua intenção em burlar a lei pelo pagamento reduzido de encargos, já que as contribuições previdenciárias tem como uma de suas fontes a base de cálculo sobre remunerações pagas a trabalhadores autônomos por ela contratados. Intermediadora e efetivaram o negócio, o mesmo não seria concretizado.

A LPS Sul Ltda contratou os serviços dos segurados contribuintes individuais na condição de corretor associado para não efetuar quaisquer recolhimentos à previdência social

sobre as remunerações a eles pagas, demonstrando, desta forma, sua intenção em burlar a lei pelo pagamento reduzido de encargos, já que as contribuições previdenciárias tem como uma de suas fontes a base de cálculo sobre remunerações pagas a trabalhadores autônomos por ela contratados.

A despeito da LPS Sul Ltda dar tratamento aos corretores, de associados, não descaracteriza a presença de elementos típicos de prestação de serviços efetuada por contribuinte individual, procedimento este que visou a SIMULAÇÃO, a fim de elidir incidência tributária.

O resultado da venda, que gera receita para o construtor/incorporador, gera receita para a LPS através de comissão e gera, também, rendimento de TRABALHO AUTÔNOMO (do corretor vinculado à LPS)

Ocorre que, se o corretor trabalha como autônomo para a LPS, em sua atividade fim (gera receita para ela), o mesmo, como seu prestador de serviços, deve constar em Folha de Pagamento e em GFIP da LPS Sul Ltda, como categoria I3, da mesma maneira como constou para os trabalhadores elencados na PLANILHA ANEXO DO DÉBITO - DIFERENÇAS ENTRE FOLHA X GFIP.

Como consequência, a LPS deve contribuir com 20%, incidentes sobre toda remuneração paga aos trabalhadores autônomos que lhes prestaram serviço na intermediação de vendas, em sua atividade fim.

Todos corretores de imóveis foram identificados nas informações prestadas à RFB, atendendo intimação referente ao Mandado de Procedimento Fiscal de nº 10.1.01.00-2013-00220-8, Planilhas OPERAÇÕES LPS SUL e TABELA DE COMISSÃO INDIVIDUAL, ambas anexas.

A Planilha Operações LPS SUL identifica as operações comerciais e a Tabela de Comissão Individual identifica os valores percebidos pelos corretores associados.

Assim que temos na transação um imóvel, com valor "X" de venda, e cuja venda gerou percentual de comissão e cujo percentual foi distribuído entre LPS SUL (Pessoa Jurídica) e seus corretores associados envolvidos na operação. Aliás, analisando o TERMO DE CONSULTORIA DE IMOBILIÁRIA, AUTORIZAÇÃO DE CORRETAGEM E OUTRAS AVENÇAS, aqui anexado, e oferecido à fiscalização pela LPS Sul Ltda, fica fácil identificar o trabalho autônomo imprescindível na venda.

Cabe salientar, ainda, que o valor do imóvel ofertado no mercado pelos corretores associados é o valor total, porém, para fins de tributação, ao final do negócio, somente é contabilizado pelo incorporador o valor líquido (s/comissão).

A fiscalizada não contabiliza toda a receita de corretagem, excluindo o valor pago aos corretores associados. Esta situação,

foi amplamente referendada no Termo de Verificação Fiscal ao encerrar o MPF 10.1.01.00-2013-00220-8 e que resultou no lançamento dos créditos tributários conforme Processos Administrativos 11080.728.037/2014-83 e 11080.728.038/2014-28, e cujo Termo de Verificação Fiscal anexamos ao presente Relatório.

Presentes os elementos configuradores da SIMULAÇÃO e a intenção de economizar tributo, ao não considerar o trabalho autônomo dos contribuintes individuais a seu serviço, para deixar de recolher contribuição previdenciária, a multa foi qualificada.”

Sobre os valores apurados no levantamento CO, foi aplicada a multa qualificada de 150%, com base no art. 72, da Lei 4.502/1964, em virtude da ocultação da ocorrência do fato gerador (dissimulação do fato gerador), mediante a prática de atos ou negócios de conteúdo enganoso, com a finalidade de reduzir o montante do tributo devido, consoante demonstrado no item anterior.

Em razão das condutas acima discriminadas, restaram configurados a fraude fiscal e o crime contra a ordem tributária, ensejando a responsabilização solidária pelas contribuições previdenciárias ora lançadas, nos termos do art. 135, III, do CTN, aos membros da Diretoria. Ressalta que a execução da fraude envolveu todos os aspectos da atividade-fim da imobiliária, passando pela celebração dos acordos com os construtores e incorporadores, contratação e gerenciamento dos corretores, processamento das operações de intermediação, recebimento, controle e distribuição das comissões de corretagem.

Também atribuiu, com fulcro no art. 124, I, do CTN, responsabilidade solidária à empresa controladora LPS BRASIL S/A, detentora de 99,99% das quotas sociais da LPS SUL, a qual constituía na prática uma subsidiária integral da LPS BRASIL S/A. Era mero braço operacional da controladora, exercendo a mesma atividade econômica, e, sob rígida tutela, efetivava o sistema de negócios preestabelecido pela empresa-mãe. Constatou-se não só o interesse econômico comum, mas também o jurídico, na medida em que, apesar de a LPS SUL possuir personalidade jurídica própria, ela não passava de uma ferramenta útil para execução das estratégias e negócios da LPS BRASIL S/A. Registra ainda o reconhecimento pela LPS BRASIL S/A, em documentos públicos, de que as cidades onde há empresas controladas são tratadas como área de atuação da própria LPS BRASIL S/A (Anuário do Mercado Imobiliário 2013).

A contribuinte e os responsáveis solidários foram regularmente cientificados, e apresentaram impugnações, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Em face das alegações nas impugnações de falta de cientificação da documentação produzida em outra auditoria-fiscal que subsidiou o presente lançamento, os presentes autos foram baixados em diligência para o necessário saneamento.

Além de terem recebido a documentação por correio, consoante comprovantes às fls. 17.466 a 17.468, 17.475, 17.476, 17.483, 17.484, 17.497/17.498, 17.505/17.506, 17.513, o procurador comum à autuada e demais solidários, com exceção de Marcelo Horn Pegoraro, solicitou e obteve cópia dos autos (fls. 17.066), o que acarretou a entrega de novas impugnações em duplicidade para cada interessado, às fls. 17.072/17.108,

17.173/17.235, 17.290/17.323, 17.332/17.365, 17.374/17.407, 17.416/17.449, 17.515/17.583, 17.634/17.665, 17.731/17.762, 17.680/17.711, 17.721, 17.783/17.815, 17.885/17.916.

Por sua vez, a 10ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, entendeu por bem julgar procedente, mantendo incólume o crédito tributário, por entender que deve ser afastado o levantamento CI, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão já mencionado.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada e os responsáveis solidários, apresentaram Recursos Voluntário, às e-fls. 17.866 e ss, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, preliminarmente aduz que o lançamento padece de vício insanável de fundamentação, por lhe faltar o indispensável embasamento, razão pelo qual deve ser declarado a sua nulidade.

Afirma não ter sido identificado o sujeito passivo corretamente (ilegitimidade passiva), o que também enseja a sua nulidade.

Explicita sobre a base de cálculo ser ilíquida e incerta, na medida em que se consideraram as comissões pagas aos corretores independentes referentes às vendas de imóveis usados, as quais não eram objeto do procedimento fiscal, sendo mais um motivo para a decretação da nulidade.

Alega que o critério jurídico utilizado é incerto, na medida em que a LPS SUL e outras empresas do seu Grupo sofreram fiscalizações sobre o mesmo tema e não foram autuadas ou foram autuadas por outros motivos. Além disso, houve flagrante desrespeito ao disposto no art. 146 do CTN, outro motivo pelo qual o lançamento é nulo.

Em relação ao mérito, explica que o modelo de negócio da LPS SUL está em estrita consonância com o que dispões o ordenamento jurídico. Pois o contrato de prestação de serviço é diferente do contrato de corretagem, uma vez que o primeiro é marcado pela obrigação de fazer inserta na correspondente atividade desenvolvida pelo prestador, enquanto o segundo gera uma obrigação de resultado útil.

Argumenta que no caso concreto, (a) os corretores independentes exerceram apenas a atividade de corretagem, a qual, por previsão legal expressa, não se configura em prestação de serviços; "b) não houve nenhum pagamento pela LPS SUL aos corretores independentes e não existe nos autos qualquer prova que contradiga tal afirmação, razão pela qual não restou configurado o fato gerador das contribuições previdenciárias.

Afirma exercer corretagem de atacado, atividade distinta e complementar à do corretor independente que exerce a corretagem de varejo na intermediação imobiliária.

Insurge-se, *ad argumentandum*, se o corretor independente exercesse a atividade fim da recorrente, este deveria ser classificado como empregado e não como contribuinte individual como fez a Autoridade Fiscal.

Alega que os corretores não são vendedores, não realizam vendas, não trabalham para LPS SUL e jamais receberam qualquer valor fixo pago por ela. A relação

mantida entre a LPS SUL e os corretores independentes é de uma co-participação, uma parceria equilibrada (relação horizontal, não vertical).

Aduz não ter havido, no presente caso, dolo, intuito fraudulento, conclusão ou simulação, razão pela qual, não poderia ser mantido o auto de infração, a multa agravada e os responsáveis solidários.

Insurge-se quanto a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Por fim, requer o conhecimento e provimento dos seus recursos, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

As pessoas físicas Marcello Rodrigues Leone, Robson Pereira Paim, João Paulo Silva Galvão e André Gustavo Pessoa de Oliveira apresentaram impugnações nos mesmos termos (fls. 2.658/2.692, 2.788/2.822, 3.042/3.076, 3.167/3.201), reiterando as razões da Autuada LPS SUL e aduzindo ainda, em síntese, que:

Falta amparo legal para atribuir a responsabilidade solidária nos presentes autos, citando recente decisão proferida pela DRJ/Florianópolis, que afastou a responsabilidade solidária dos diretores da LPS SUL;

São incompatíveis as fundamentações legais utilizadas para atribuir a responsabilidade solidária, quais sejam os arts. 124, I (licitude) e 135, III (ilicitude) do CTN;

Em razão do contrasenso evidenciado na fundamentação adotada pela Fiscalização, a fim de sustentar a responsabilidade solidária atribuída ao Impugnante, deve ser considerado nulo o Termo de Sujeição Passiva Solidária, por vício na fundamentação e na motivação do ato administrativo;

Não constou no Termo de Sujeição Passiva Solidária a descrição detalhada e comprovada das circunstâncias que ensejariam a atribuição de responsabilidade solidária à Impugnante;

Ainda que sejam considerados como suficientes os argumentos contidos no Refisc, inexistente, no aludido relatório, qualquer fundamentação com base no disposto pela legislação previdenciária que fundamente a atribuição de responsabilidade solidária à Impugnante;

A fundamentação contida no Refisc se limita a transcrever exatamente os mesmos termos adotados para os Processos Administrativos referentes a autuações lavradas para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos;

A conduta adotada pela Fiscalização revela a imputação direta de responsabilidade solidária à Impugnante, desconsiderando completamente a personalidade jurídica da LPS SUL, nos termos do art. 13, da Lei 8.620/93, declarado inconstitucional e revogado;

Não se demonstrou a prática de atos dolosos pelo Impugnante, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN;

A caracterização do intuito de fraude depende sempre de provas diretas e não presuntivas de que as operações realizadas tiveram o intuito doloso de retardar ou impedir o surgimento da obrigação tributária;

A Fiscalização esquivou-se de identificar e comprovar quais teriam sido os atos praticados pelo Impugnante com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, limitando-se a alegar de forma genérica que não haveria dúvida em sua participação em supostos atos fraudulentos da LPS SUL, em razão de seu cargo;

É aplicável o art. 112, do CTN, já que por ter deixado a Fiscalização de especificar, apontar e comprovar a suposta existência de relevantes poderes administrativos, fez emergir a dúvida quanto “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos” e “à autoria, imputabilidade, ou punibilidade”;

Se há dúvida, não há infração, e portanto inaplicável o artigo 135, do CTN;

O mero inadimplemento de obrigação tributária não gera, por si só, a responsabilidade do sócio-gerente;

Se torna imprescindível o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária, excluindo-se a responsabilização tributária solidária do Impugnante relativamente aos supostos débitos tributário da LPS Sul.

A LPS BRASIL – CONSULTORIA DE IMÓVEIS S/A, também reitera as alegações feitas pela LPS SUL e aduz também que:

A inclusão da Impugnante decorre da sua condição de acionista e da indevida desconsideração da personalidade jurídica da LPS Sul, alegando-se como suposto fundamento o art. 124, I, do CTN;

O Termo de Sujeição Passiva não traz fundamentação específica no que tange especialmente à legislação atinente às contribuições previdenciárias, padecendo de vício de fundamentação;

A fundamentação contida no Refisc se limita a transcrever exatamente os mesmos termos adotados para o Processos Administrativos referentes a autuações lavradas para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos;

Não consta do Refisc qualquer demonstração das circunstâncias fáticas e sequer a fundamentação legal que ensejasse a configuração de grupo econômico passível de atribuição da responsabilidade solidária por interesse comum na ocorrência do fato gerador;

Ainda que se admitisse a formação de grupo econômico, tal circunstância, por si só, não autoriza a atribuição de responsabilidade solidária;

A impossibilidade de atribuição da responsabilidade direta pela condição de acionista da Impugnante;

É inaceitável a pretensão fiscal de desconsideração da personalidade jurídica da LPS SUL, já que a Impugnante não praticou quaisquer das condutas de abuso de

personalidade jurídica, que caracterizasse o desvio de finalidade ou confusão patrimonial, inexistindo qualquer decisão judicial a respeito;

Não se demonstrou o interesse comum, previsto no art. 124, I, do CTN, este entendido como interesse jurídico e não mero interesse econômico;

No caso concreto, está evidente a ausência de interesse comum, uma vez que não há a participação da Impugnante nas relações jurídicas escolhidas pela D. Fiscalização como sendo a origem dos fatos geradores;

Requer, ao final, o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

O Sr. Marcelo Horn Pegoraro também apresentou Recurso Voluntário, reiterando às alegações das demais sujeitas passivas, e mais:

O Recorrente não possuía poderes de gestão, especialmente financeira e administrativa, conforme art. 10, do contrato social, circunstância que, por si só, afasta a sua suposta sujeição passiva;

Há necessidade de cancelamento do crédito tributário apurado, transcrevendo decisão do CARF em situação análoga;

Não há qualquer prova concreta de que o Impugnante tenha agido de forma dolosa, com abuso de poder, ou qualquer das hipóteses fáticas previstas no art. 135, do CTN;

O Recorrente era sócio insignificante da LPS Sul Ltda. (0,00000295%), sendo Diretor Técnico, e jamais teve participação direta ou indireta, na estruturação política de seus negócios estratégicos;

Embora atuasse como Diretor Técnico, como representante da sociedade junto ao CRECI, o Impugnante nunca passou de um mero executivo, subordinado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls 19.471/19.503) aos Recursos Voluntários, aduzindo o que segue:

I. Preliminares

a) Não há qualquer vício no presente procedimento, que foi realizado por autoridade competente, assegurando-se aos ora recorrentes o pleno exercício do seu direito de defesa, devendo ser afastada a pretensão de declaração de nulidade.

b) O lançamento tem por escopo todas as operações realizadas pela recorrente com a intermediação de um corretor de imóveis, não havendo motivos, quer de fato, quer de direito, que justifiquem a exclusão da base de cálculo das comissões pagas na intermediação de venda de imóveis usados. O modelo de negócio da recorrente, no que diz respeito ao recebimento de prestação de serviços por parte dos corretores de imóveis, não se altera em razão do tipo de imóvel negociado, pugnando pela rejeição desta preliminar.

c) Não há nenhum indício de mudança de entendimento jurídico da Fiscalização ou sequer o intuito de fiscalizar período já fiscalizado. Não se trata disso e, por essas razões, inadmissível por absoluta falta de amparo a preliminar arguida.

II. Mérito

a) Aduz que a remuneração percebida pelo corretor pela venda do imóvel na planta refere-se à prestação de serviço para a empresa imobiliária, que deveria, na condição de contratante do serviço, ter recolhido as contribuições previdenciárias incidente sobre tal remuneração.

b) O art. 124 do CTN estabelece duas espécies de devedores solidários de tributo. A primeira é designada pela doutrina como solidariedade de fato. Significa que basta as pessoas possuírem interesse comum na situação que constitui fato gerador do tributo, sendo desnecessário previsão específica na lei que regular determinado tributo para apontar os devedores solidários, sendo uma norma de caráter geral, aplicando-se aos tributos existentes no sistema tributário nacional. A outra espécie é aquela que a doutrina chama de solidariedade de direito, que decorre de expressa previsão legal, ou seja, previsão na lei instituidora do tributo, não exigindo a configuração de qualquer interesse comum na constituição do fato gerador.

c) Deve ser mantida a qualificação da multa, porquanto amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

d) Deve ser mantida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Por fim, requer a Fazenda Nacional seja negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço dos recursos e passo ao exame das alegações recursais.

Informa a Auditoria Fiscal que o lançamento teve por fato gerador a remuneração percebida pelos corretores de imóveis associados, não constantes em folha de pagamento e/ou GFIP, sob a forma de comissões devidas em função das transações de compra e venda, (Levantamento CO), consoante planilhas “ANEXO FINAL CORRETORES ASSOCIADOS” (fls. 216/454) e “COMISSÕES LPS EMPRESA” (fls. 572/615). Em relação à situação verificada na remuneração dos corretores associados, relata ainda a ocorrência de simulação.

PRELIMINARES

NULIDADE - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

A contribuinte aduz que o lançamento padece de vício insanável de fundamentação, por lhe faltar o indispensável embasamento, razão pelo qual deve ser declarado a sua nulidade.

Em que pesem as razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo,

conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Ocorre que a verificação fiscal referente ao IRPJ e reflexos se encerrou antes da verificação fiscal referente às contribuições previdenciárias, pelo que, por razões operacionais internas da Receita Federal do Brasil, a continuidade da fiscalização das contribuições previdenciárias realizou-se mediante abertura de um outro procedimento fiscal, com novo número de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, qual seja o de número 10.1.01.00-2014.00704.

É por esse motivo que os elementos colhidos no procedimento fiscal anterior foram aproveitados no presente, pois serviram para a formação da convicção da autoridade lançadora quanto a seus efeitos tributários, em matéria previdenciária.

Tal aproveitamento decorre da aplicação dos princípios da economia processual e da eficiência da Administração Pública.

Não é à toa que a fase de solicitação de documentos no presente procedimento fiscal foi reduzida, pois apenas o pedido de alguns documentos residuais foi necessário (Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termos de Intimação Fiscal de fls. 464, 467 e 570).

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com os presentes lançamentos. A simples leitura dos anexos das autuações, especialmente o “Fundamentos Legais do Débito – FLD”, o “Discriminativo do Débito - DD”, o Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover os lançamentos demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

NULIDADE - ILEGITIMIDADE PASSIVA

Afirma não ter sido identificado o sujeito passivo corretamente (ilegitimidade passiva), o que também enseja a sua nulidade.

Melhor sorte não assiste aos recorrentes. O fato de não constar dos Termos de Sujeição Passiva Solidária a exposição de motivos da responsabilidade solidária não trouxe qualquer prejuízo aos recorrentes, eis que o Relatório Fiscal anexo ao presente Auto de Infração, devidamente cientificado aos solidários, descreve toda a fundamentação fática e legal para a atribuição da responsabilidade solidária (itens 13.1 e 13.2 – fls. 17/21).

Ademais, todos os solidários lograram contestar não apenas a sujeição passiva solidária, como os mais diversos aspectos do lançamento, formais e materiais, o que afasta a caracterização de cerceamento de defesa.

Pelo exposto, afasto a nulidade clamada.

NULIDADE - DA FALTA DE LIQUIDEZ E INCERTEZA DA BASE DE CÁLCULO

Explicita sobre a base de cálculo ser ilíquida e incerta, na medida em que se consideraram as comissões pagas aos corretores independentes referentes às vendas de imóveis usados, as quais não eram objeto do procedimento fiscal, sendo mais um motivo para a decretação da nulidade.

Sem razão as recorrentes!

Ocorre que do exame das planilhas, elaboradas com base nos elementos fornecidos pela própria empresa, não se verifica qualquer discriminação se o imóvel é usado ou novo, pelo que caberia aos recorrentes demonstrar, e não apenas alegar, o suposto erro suscitado.

Ademais, ao meu entender, verifico que o auto de infração se deu na totalidade das operações intermediadas pela corretora autuada em parceria com os corretores independentes, não havendo razão para excluir da base de cálculo as comissões referente a imóveis usados, pois o modelo de negócio utilizado segue sendo o mesmo. Logo, não vislumbro diferença, para fins tributários, se o imóvel comercializado é novo ou usado, haja vista que o modelo de negócio segue inalterado. Ainda, não verifico que exista nulidade no auto de infração por assim compreender. Coaduno com o entendimento da DRJ de origem que considerou irrelevante se o imóvel intermediado é novo ou usado.

Ante o exposto, deve ser rejeitada a referida preliminar.

NULIDADE - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Alega que o critério jurídico utilizado é incerto, na medida em que a LPS SUL e outras empresas do seu Grupo sofreram fiscalizações sobre o mesmo tema e não foram autuadas ou foram autuadas por outros motivos. Além disso, houve flagrante desrespeito ao disposto no art. 146 do CTN, outro motivo pelo qual o lançamento é nulo.

Por muito bem analisar as alegações suscitadas pelas recorrentes e documentos acostados aos autos acerca da nulidade ora debatida, peço vênica para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, *in verbis*:

22. Com relação à alegação de que houve alteração no critério jurídico, em face de, em fiscalização anterior, a mesma

Auditora-Fiscal não ter verificado qualquer irregularidade em relação aos mesmos fatos e período, há de se esclarecer que:

22.1. O Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal –TEPF datado de 14/03/2013, constante às fls. 3.139 da Impugnação nada prova, eis que não contempla o período fiscalizado.

22.2. Consoante Termo de Início da Ação Fiscal –Fiscalização (TIAF) de fls. 3.707/3.708, cientificado ao autuado em 28/03/2013 (fls. 3.709), constata-se que mediante Mandado de Procedimento Fiscal nº 10.1.01.00-2013-00220-8, foi determinada a realização de verificação fiscal na empresa autuada, nos seguintes termos:

“1. TRIBUTOS, PERÍODOS E MATÉRIA OBJETO DA AÇÃO FISCAL:

A ação fiscalizatória diz respeito ao imposto de renda da pessoa jurídica, imposto de renda retido na fonte e contribuições previdenciárias –outras entidades e fundos, períodos de apuração abrangidos pelos anos-calendário de 2010 e 2011, em relação aos quais será analisada a matéria a seguir discriminada:

- Reconhecimento, contabilização e tributação das receitas auferidas em razão da corretagem de imóveis;

- Incidência de contribuição previdenciária e retenção de imposto de renda na fonte sobre pagamento de serviços prestados por corretores de imóveis.

2. ELEMENTOS REQUERIDOS:

2.1. Apresentar cópias de todos os contratos de autorização celebrados com construtores ou incorporadores de imóveis cuja intermediação foi efetuada pela LPS Sul Consultoria de Imóveis Ltda nos anos-calendário de 2010 e 2011;

2.2. Apresentar cópias dos documentos comprobatórios dos processos de intermediação ocorridos em janeiro/2010 e que estão especificados no arquivo magnético de operação apresentado à SRFB (arquivo denominado “item2,6.xlsx” – relacionado na folha 02 do recibo de entrega de arquivos digitais em anexo).” (TIAF fls. 3.707/3.708)

22.3. Ainda de acordo com o referido Termo, a verificação fiscal estaria a cargo de dois Auditores-Fiscais, dentre eles a Auditora-Fiscal que lavrou o presente Auto de Infração.

22.4. Verifica-se também que a mesma participou durante toda a fase investigatória do procedimento, com a colheita de documentos e informações prestadas pelo contribuinte sob ação fiscal, elementos, como se depreende da leitura do Termo de Início da Ação Fiscal acima mencionado e dos Termos de Continuidade de Ação Fiscal (fls. 4.354/4.370).

22.5. Ocorre que a verificação fiscal referente ao IRPJ e reflexos se encerrou antes da verificação fiscal referente às contribuições previdenciárias, pelo que, por razões operacionais internas da Receita Federal do Brasil, a continuidade da fiscalização das contribuições previdenciárias realizou-se mediante abertura de um outro procedimento fiscal, com novo número de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, qual seja o de número 10.1.01.00-2014.00704.

23. É por esse motivo que os elementos colhidos no procedimento fiscal anterior foram aproveitados no presente, pois serviram para a formação da convicção da autoridade lançadora quanto a seus efeitos tributários, em matéria previdenciária.

24. Tal aproveitamento decorre da aplicação dos princípios da economia processual e da eficiência da Administração Pública.

25. Não é à toa que a fase de solicitação de documentos no presente procedimento fiscal foi reduzida, pois apenas o pedido de alguns documentos residuais foi necessário (Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termos de Intimação Fiscal de fls. 464/465, 467 e 570).

26. Ademais, ao contrário do que alegam os impugnantes, em nenhum momento houve o reconhecimento de regularidade das obrigações fiscais referentes às contribuições previdenciárias, quando do encerramento do procedimento fiscal realizado através do MPF 10.1.01.00-2013-00220-8.

27. O Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento do Procedimento Fiscal - MPF nº 10.1.01.00-2013-00220-8 (fls. 17.779/17.781) não foi firmado pela Auditora- Fiscal que lavrou o presente Auto de Infração, e, nem sequer trata das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

“Encerramos, nesta data, o procedimento fiscal relativo ao imposto de renda pessoa jurídica e decorrências, considerados os períodos e infrações constantes nos autos de infração abaixo discriminados”.

28. Portanto, o que se conclui é que o presente procedimento fiscal, em que pese ter formalmente se iniciado mediante MPF nº 10.1.01.00-2014-00704, é, de fato, mera continuação do procedimento fiscal anterior, no que tange às contribuições previdenciárias.

Além do mais, o TEPF anexado pela própria contribuinte refere que o procedimento de fiscalização se deu em períodos anteriores. Logo, nada impede que para períodos distintos, uma nova fiscalização venha a entender pela autuação fiscal, mesmo que nas fiscalizações anteriores o entendimento tenha sido diverso. Não há ato ilegal tampouco procedimento contrário a segurança jurídica.

Dessa forma, não há que se falar em mudança de critério jurídico alegado pela defesa.

MÉRITO

CONTRATO DE CORRETAGEM

A fiscalização afirma existir, no vínculo entre a autuada e os corretores autônomos, as características de uma prestação de serviços, motivo pelo qual deve incidir às contribuições sociais ora debatidas.

Por sua vez, a contribuinte explica que o modelo de negócio da LPS SUL está em estrita consonância com o que dispões o ordenamento jurídico. Pois o contrato de prestação de serviço é diferente do contrato de corretagem, uma vez que o primeiro é marcado pela obrigação de fazer inserta na correspondente atividade desenvolvida pelo prestador, enquanto o segundo gera uma obrigação de resultado útil.

Argumenta que no caso concreto, (a) os corretores independentes exerceram apenas a atividade de corretagem, a qual, por previsão legal expressa, não se configura em prestação de serviços; "b) não houve nenhum pagamento pela LPS SUL aos corretores independentes e não existe nos autos qualquer prova que contradiga tal afirmação, razão pela qual não restou configurado o fato gerador das contribuições previdenciárias.

Afirma exercer corretagem de atacado, atividade distinta e complementar à do corretor independente que exerce a corretagem de varejo na intermediação imobiliária.

Insurge-se, *ad argumentandum*, se o corretor independente exercesse a atividade fim da recorrente, este deveria ser classificado como empregado e não como contribuinte individual como fez a Autoridade Fiscal.

Alega que os corretores não são vendedores, não realizam vendas, não trabalham para LPS SUL e jamais receberam qualquer valor fixo pago por ela. A relação mantida entre a LPS SUL e os corretores independentes é de uma co-participação, uma parceria equilibrada (relação horizontal, não vertical).

Em suma, a recorrente alega que desenvolve contrato de parceria ou associação com corretores autônomos para fins de viabilizar a comercialização de imóveis cuja venda lhe teria sido autorizada pelas incorporadoras, enquanto a fiscalização defende existir, no vínculo entre a autuada e os corretores, as características de uma prestação de serviços dos corretores parceiros com a imobiliária recorrente.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria.

O contrato de corretagem, regrado pelos artigos. 722 a 729 do Código Civil, trata-se de espécie de prestação de serviços em virtude do qual uma pessoa obriga-se a obter para a segunda um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas.

Distingue-se da simples prestação de serviços em virtude de que a remuneração auferida depende da concretização do negócio, o que lhe confere o caráter de contrato aleatório. A atividade de corretor de imóveis tem sua regulamentação específica na Lei nº 6.530/78, que prescreve em seus artigos 3º e 6º, consoante redação vigente à época dos fatos (houve alterações posteriores pela Lei nº 13.097, de 2015):

Art 3º Compete ao Corretor de Imóveis exercer a intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, podendo, ainda, opinar quanto à comercialização imobiliária.

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

(...)

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

Parágrafo único. As pessoas jurídicas a que se refere este artigo deverão ter como sócio, gerente ou diretor um Corretor de Imóveis individualmente inscrito.

Por sua vez, assim regra o art. 3º do Decreto nº 81.871/78:

Art 3º As atribuições constantes do artigo anterior poderão, também, ser exercidas por pessoa jurídica, devidamente inscrita no Conselho Regional de Corretores de Imóveis da Jurisdição.

Parágrafo único. O atendimento ao público interessado na compra, venda, permuta ou locação de imóvel, cuja transação esteja sendo patrocinada por pessoa jurídica, somente poderá ser feito por Corretor de Imóveis inscrito no Conselho Regional da jurisdição.

Do mesmo diploma legal, cabe trazer à colação o art. 5º, *in verbis*:

Art 5º 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.

De sua parte, o "Termo de Consultoria Imobiliária, Autorização de Corretagem e outras avenças" às fls. 3.713/3.714, ilustrativo dos contratos firmados entre a contribuinte e as incorporadoras, explicita em seus itens. 5.1 a 5.2, que dita autorização dá azo a que aquela "*cobre dos clientes compradores uma comissão básica a título de corretagem*", a qual, poderá ser rateada entre os coparticipantes da intermediação.

Assim, resta claro que a LPS Consultoria, ainda que dentro de um "pacote" mais amplo, pactuava a prestação de serviços de corretagem com as incorporadoras, lhe sendo devida a comissão pertinente, o que aliás é perfeitamente inteligível dada a atividade preponderante prevista no seu contrato social, a intermediação na compra e venda de imóveis.

Tal prestação de serviços, pelo que se evidencia dos elementos dos autos, era realizada em regra com a participação de corretores autônomos, o que se coaduna com o preceito contido no parágrafo único do art. 3º do Decreto nº 81.871/78, linhas acima transcrito.

A lide enfrentada, como mencionado, diz respeito ao caráter da relação estabelecida entre a contribuinte e esses corretores. Neste diapasão, destaco o voto do ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, ao relatar o processo nº 10830.726365/2013-71, da LPS

CAMPINAS CONSULTORIA DE IMOVEIS LTDA (acórdão nº 2402-005.271, de 11.05.2016), onde ele concluiu pela inexistência de relação de emprego, tendo o recurso voluntário da contribuinte sendo provido **por unanimidade dos votos**, entendendo por "*Não restando configurados satisfatoriamente na relação estabelecida entre imobiliária e corretores autônomos, os requisitos do vínculo empregatício, em especial a onerosidade e a subordinação jurídica, descabida a incidência de contribuições previdenciárias amparadas no entendimento do corretor como sendo segurado empregado, bem como as obrigações acessórias correlatas*", de onde peça vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

A lide enfrentada, como mencionado, diz respeito ao caráter da relação estabelecida entre a contribuinte e esses corretores. O contrato firmado entre essas partes é exemplificado pelo documento de fls. 57/59, "Contrato de Atividade de Corretor Autônomo". Nele constam diversos dispositivos afastando a subordinação hierárquica, exclusividade, relação empregatícia, e frisando que as despesas da atividade são por conta dos corretores, sendo que a remuneração a eles devida será contratada separadamente e quitada mediante cheques de emissão dos clientes compradores, referentes à comissões sobre as vendas realizadas.

A recorrente aduz que esses contratos firmam relação associativa ou de parceria, de comunhão de esforços com vistas a obtenção do resultado final, ou seja, a concretização da venda do imóvel e consequente divisão da comissão obtida, apresentando, inclusive, parecer nesse sentido.

(...) deve ser explicado que a prestação de serviços consistia, da parte da autora relativamente às incorporadoras, em envidar os esforços de venda das unidades imobiliárias, o que poderia ou não resultar em efetivo negócio. Face à obrigatoriedade, por força do parágrafo único do art. 3º do Decreto nº 81.871/78, de que o atendimento ao público comprador fosse realizado por corretores pessoas físicas, a empresa efetuava suas vendas por intermédio desses corretores contratados, que lhe prestavam os serviços objeto do contrato com a imobiliária. A álea contratual típica do contrato de corretagem se verificava pela consecução ou não da meta visada, a venda do imóvel.

Os elementos colhidos em sede judicial, e juntados pela recorrente no recurso voluntário, bem como os coligidos pela fiscalização, apontam para o procedimento usual de vendas, a saber, o cliente em potencial adentrava nos "stands" ou plantões de vendas e era atendido pelo corretor autônomo "da vez", consoante escala de revezamento pré-estabelecida.

Pactuado o negócio, para sua perfectibilização, o cliente era orientado a emitir diversos cheques no curso da quitação ou da entrada na compra: para a incorporadora, para a imobiliária e outros envolvidos na transação, sendo que um deles era destinado ao corretor que o havia atendido. À evidência, encontrado afinal o imóvel que lhe agradava, o adquirente não se opunha a tal condição de pagamento.

Os cheques atinentes à negociação eram recolhidos à imobiliária, e, passado certo prazo, relativo ao prazo legal de desistência do negócio, o cheque referente ao corretor lhe era entregue.

Sem embargo, há elementos indiciários no sentido de que existiam situações nas quais o corretor desempenhava efetivamente atuação ativa em prol do comprador, e não do vendedor, realizando buscas de potenciais interessados em sua carteira de clientes cadastrados, prospectando clientes, trazendo indicações, etc. Nesse sentido, vide as "Regras de Plantão" constantes às fls. 80/85, e depoimentos diversos levantados no procedimento fiscal.

Com efeito, ainda que em geral se verificasse que a prestação de serviços se dava em benefício da imobiliária, que contava com os corretores autônomos para a consecução de sua atividade-fim, não é irrelevante a presença de indícios concretos de que, em certas ocasiões, poderia haver a realização de atividade de corretagem visando atender os interesses do comprador.

Não obstante, mister destacar que os lançamentos ora examinados tiveram por supedâneo a constatação, pela fiscalização, da existência de vínculo empregatício nas relações em tela. Aferição essa, diga-se de passagem, com esteio na legislação de regência, com destaque para os arts. 142 do CTN, 12 e 33 da Lei nº 8.212/91, 2º da Lei nº 11.457/07, e o § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social RPS),

Tratando-se de trabalho prestado por pessoa física, vejamos se estão presentes os requisitos que configuram relação de emprego.

O exame da pessoalidade não contribui para o esclarecimento dos fatos, pois os contratos firmados não tratam da possibilidade de fazer-se o corretor substituir por outro profissional para fins de prestação de serviço, do que se conclui haver, a priori, a pessoalidade ainda que de forma tênue.

Também a habitualidade ou não eventualidade resta configurada, pois os contratos eram pactuados por prazo indeterminado, não estando o labor correlacionado com evento certo e determinado.

No que tange à onerosidade, contudo, a situação se configura distinta.

Observa-se não haver maior peso no argumento segundo o qual por ser o corretor pago com cheques emitidos diretamente pelo adquirente não estaria presente tal característica.

Pelo contrário, não é raro que prestadores de serviço utilizem-se de cheques emitidos por terceiros para pagar suas obrigações, seja para com fornecedores, seja para com prestadores terceirizados, até mesmo com o fim de eximir-se de obrigações

tributárias, tal como costumava acontecer quando vigente a extinta CPMF.

Por outra via, a ausência de contraprestação por parte da imobiliária, ainda que o corretor realizasse esforços visando a obtenção de negócios, afasta o caráter sinalagmático típico da relação de emprego.

Não obtendo resultado útil, ou seja, o fechamento da venda objetivada pela empresa, não fazia o corretor jus a qualquer recebimento. Tanto mais quando o contrato estabelecia que as despesas com a atividade corriam por conta do corretor autônomo. Desse modo, ele corria o risco de ficar sem qualquer remuneração, caso não se empenhasse devidamente na busca de negócios.

Sequer um pagamento mínimo mensal, usual nos casos de vendedor empregado, se verifica na espécie. Tampouco verbas similares a décimo terceiro salário, vale refeição, etc., foram percebidas pelos corretores, nem mesmo por via transversa.

E, no tocante à subordinação, cabe referir que as provas dos autos são insuficientes para a sua constatação, seja sob o prisma clássico, seja sob a ótica estrutural ou integrativa.

Mister alertar que não há confundir o regramento das condições que viabilizem a própria realização da atividade buscada, no caso a corretagem imobiliária, com disposições que, necessariamente, subordinem juridicamente os profissionais em tela à autuada.

Assim, natural a necessidade de diretrizes tais como as presentes no documento "Regras de Plantão", a serem seguidas pelos corretores no atendimento ao público interessado nos imóveis anunciados, tais como escalas a serem seguidas, revezamento, preferências, uso de crachá, etc. Também a existência de treinamentos, uniformidade de procedimentos, confecção de relatórios pelos referidos não traduzem-se, no contexto analisado, em indicativos mais contundentes de vínculo empregatício, mas sim em elementos que reforcem a padronização dos serviços prestados e a credibilidade transmitida aos potenciais clientes.

As próprias sanções apontadas pela fiscalização, em decorrência de faltas ou atrasos no comparecimento aos plantões de venda são bastante compreensíveis, pois caso o esforço de vendas não se concretize em dimensão satisfatória, a própria imobiliária ficará comprometida perante a incorporadora, que poderá não mais requerer seus serviços. Nessa esteira, não surpreende que caso haja falta aos plantões, seja o corretor substituído por outro ou mesmo perca a vaga, em caso de reiteração nessa conduta.

Vale pontuar que os depoimentos de corretores à autoridade tributária, que trazem alguns indícios da existência de relação de emprego, devem ser sopesados face a decisões judiciais

apresentadas pela recorrente, de maior relevo frente à submissão ao princípio do contraditório, e que vão ao encontro da versão dos fatos tal como por ela defendida.

Por conseguinte, tendo em vista a ausência dos requisitos necessários para a configuração de relação de emprego no caso vertente, em especial a onerosidade e a subordinação, quedam improcedentes os autos de infração de obrigação principal e acessória contestados.

Desse modo, compreendo que não há existência de prova de relação de emprego **ou de prestação de serviços** pelos corretores de imóveis à LPS Consultoria, não devendo subsistir o referido lançamento.

Ainda, importa destacar que nos termos da Declaração de voto da ilustre Conselheira Patrícia Silva, quando do julgamento do acórdão 9202-003.834, julgado em 09.03.2016, pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), cujo teor segue abaixo transcrito:

Inicial e principalmente, gostaria de centrar minha divergência quanto à caracterização da atividade da Recorrente em prestação de serviços.

Entendo, que há ao longo de todo o processo, o reconhecimento da garantia ao exercício da autonomia privada e da liberdade de contratar como meio possibilitar que a Recorrente exercesse e exerça sua atividade, adotando um modelo de negócio sui generis, por meio de uma relação de associação com os corretores independentes.

Melhor explicando: há situações em que imobiliárias e corretores celebram um contrato de associação pelo qual somam esforços visando colaborar para a obtenção da compra e venda da unidade imobiliária. Qualificar-se-ia uma parceria e não uma prestação de serviços.

Para contribuir com o esclarecimento do tema, permito-me trazer à colação, alguns excertos constantes do Parecer jurídico trazido ao processo, verbis:

...

Levada ao seu último grau, a tendência (natural do pensamento humano) é de imaginar que seria possível enquadrar todas as condutas, negócios, relações jurídicas etc., em tipos previstos em lei conduz a um engessamento das formas jurídicas que acabam se distanciando cada vez mais da realidade concreta e pode implicar até na perda de sua utilidade...

...

Esquece-se, nesta postura, o principal, qual seja que a base do ordenamento jurídico é a liberdade e que pessoas, físicas e jurídicas, podem exercê-la para criar figuras que não estão expressamente contempladas em nenhum texto legal..

...

Despir-se também de preconceitos, dentre os quais o de aprioristicamente, assumir que sempre há algo de errado ou de escuso no que o contribuinte faz, a ponto de confundir o "não existir algo (p. ex., um pagamento) como um "escondê-lo" ou disfarçá-lo".

Nestes casos, a falta de uma regra expressa dispondo sobre determinado modelo não deve ser interpretada como vedando certo tipo de relação jurídica, assim como a superveniência de regra dispondo sobre determinado modelo deve ser vista como apenas formalizando relações jurídicas que já podiam e eram efetivamente adotadas pelos agentes do respectivo setor econômico.

No argumento de número 5 do Parecer Jurídico, que já faz parte do presente processo, motivo pelo qual não o replicarei na íntegra, exaure-se a análise fática do contrato de associação constante do presente processo, mas destaco a principal conclusão:

" ...Esta é a figura de reunião de esforços adotada pela consulente há anos. Somam-se esforços de divulgação, exibição, informação tendo por objetivo comum intermediar negócios imobiliários, sem que exista qualquer garantia de que o negócio final venha a ocorrer."

(...)

Entendo que a ideia de aplicação de a cada corretagem corresponder um único credor, não corresponde à realidade fática e ao constante no artigo 728 do Código Civil (a saber, é fato incontroverso nos autos), o que, de pronto, afasta a aplicação estrita da regra constante do art. 123 do Código Tributário Nacional. Afinal, não está a falar-se de convenções particulares sem a existência de lei.

Aqui já havia a disposição do Código Civil, corroborada pela legislação específica Lei 13.097/2015 que reconhece a relação associativa há tempos existentes no setor imobiliário.

Outrossim, não há fundamentos para exigir da Recorrente o valor da contribuição previdenciária patronal ou por retenção, pois o entendimento esposado aqui é de não se trata de pagamentos a profissionais autônomos que tenham recebido por serviços prestados. A Recorrente não é contribuinte ou responsável tributária relativamente às obrigações principais tais como contribuições previdenciárias, sejam cotas patronais, seja cota de segurados) ou mesmo IRRF.

Veja que o voto vencedor pautou-se pela "falta de razoabilidade" do negócio conforme realizado:

"Afasto, por falta de razoabilidade, o argumento de que atuariam de forma independente a empresa recorrente, o

corretor, o coordenador, o coordenador de produto e o diretor. Com efeito, visualiza-se, no caso, um efetivo negócio estabelecido pela recorrente, com utilização de recursos para alcançar o objetivo específico de intermediação da venda de imóveis."

Assim temos que a decisão paradigma, deste mesmo órgão, a decidir sobre a mesma situação fática, teria sido não razoável, mesmo aclarando e justificando sua decisão, verbis:

"Outrossim, esclareça-se que o contrato avençado entre as partes, qual seja, o ônus do pagamento da comissão, não desnatura a posição do sujeito passivo da exação, haja vista que trata-se de acordo prévio à prática do fato gerador, bem como por não desvirtuar a sua regra matriz de incidência, ao contrário, pautaram-se pela autonomia privada e sua liberdade de contratar." (acórdãos 2403-002.508 e 2403-002.509)

Assim, entendo que seria cabível o provimento do Recurso neste aspecto, em especial pois:

"O imposto de renda não incidente é questão prejudicial em relação à responsabilização da fonte pagadora na forma do art. 121 do CTN, por isso inexistente o tributo, inócua a responsabilidade." (STJ, 1ª T., REsp 952.038/PE, Min Luiz Fux)"

Não sendo o bastante, como esclarecido no Recurso Voluntário, não existe na associação de que se trata, qualquer delegação, pela imobiliária, de uma atividade fim ou atividade meio cuja titularidade necessariamente lhe incumbisse, pois as atividades entre corretor associado e imobiliária são distintas e complementares, conforme quadro que abaixo reproduzo:

Atividade Desempenhada pela Recorrente	Atividade Desempenhada pelo Corretor Associado
A Recorrente capta autorizações/permissões de produtos imobiliários e os oferece para uma universalidade de potenciais compradores.	O corretor associado dedica-se à captação do comprador específico com perfil adequado para o produto imobiliário anunciado (em cenário de ampla concorrência com outros corretores) e, quando atinge esse resultado, aproxima o cliente conquistado para fazer negócios em parceria com a Recorrente.
A Recorrente e os corretores associados não agem em prol do interesse do outro. A Recorrente, por exemplo, não tem qualquer preocupação em obter uma autorização de divulgação de um imóvel com vistas a também favorecer o corretor "José", ou o "João". Para a Recorrente, basta a conquista da citada autorização. Se, futuramente, um cliente lhe será apresentado pelo "José", ou pelo "João", ou pelo "Manuel", isso não lhe importa.	Do mesmo modo, o corretor associado não nutre qualquer preocupação para com a Recorrente, pois pode apresentar seu cliente à imobiliária "A", "B", ou "C" , desde que observe os princípios éticos da profissão e o sigilo e confidencialidade das informações da Recorrente.

Portanto, resta clara a inexistência de **relação de prestação de serviços entre corretores associados e a recorrente**, até porque, corroborando tal informação existe no autos declaração prestada pelo Presidente do CRECI/RS, documento anexo à impugnação, no sentido desconhecer a existência de corretores de imóveis contratados pela imobiliária sob regime CLT.

Para sedimentar ainda mais o entendimento deste Conselheiro, vale explicitar que o processo relativo ao IRPJ e seus reflexos quanto aos fatos geradores ora debatidos, por meio do Acórdão nº 1401-002.191, foi julgado improcedente por este Tribunal.

Ademais, também não vislumbro comprovação do desembolso financeiro da vendedora para o adimplemento da comissão, consoante restou muito bem explicitado no voto vencedor do Acórdão nº 2403-002.508 da lavra do Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, exarado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção nos autos do processo nº 10166.727550/2011-00, de onde peça vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

Quanto ao mérito da operação sob análise, cumpre destacar que entendendo não haver incidência de contribuição previdenciária.

Isso porque, compete à Autoridade Administrativa apenas desconsiderar atos ou negócios que, exclusivamente, pretendam dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza constitutiva da obrigação tributária, nos termos do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Aduz o fiscal que a Recorrente realizou pagamentos de forma indireta aos Corretores Autônomos, simulando o verdadeiro pagador da comissão. Ocorre que não há que se falar em simulação uma vez que toda a operação, mesmo as retificações da DIMOB, (conclusão que a fiscalização tem por definir o valor da comissão) foram realizadas de forma transparente, não havendo meios escusos que pusessem os atos acerca da operação à sombra da realidade.

Ademais, essa é de uma das próprias conclusões da fiscalização (Conclusão 06, fl. 176) que se confirma que o pagamento é realizado pelo adquirente: O valor da comissão do corretor é a comissão cobrada do adquirente menos o valor da nota fiscal emitida para o adquirente.

Da mesma forma, há nos autos provas de que os valores foram efetivamente pagos pelos compradores, a exemplo do "Recibo de Corretagem Autônoma" do comprador Alexandre Rodrigues Monteiro, para a corretora Daniela de Paula, fl. 1760.

Restou demonstrado que os compradores dos imóveis pagaram as comissões, ou seja, a recorrente não deu saída de recursos do seu caixa, pois como está demonstrada nas folhas 1760, a saída para pagamento da comissão foi do CAIXA do comprador para o corretor.

Contudo, não podemos afirmar que tal modelo de negócio, seria um planejamento tributário fraudulento, com apenas o intuito de economizar tributo. Pois, esses valores pagos a título de

comissão tem uma tributação efetiva de 11%, e caso a recorrente tivesse pago a referida comissão, esses gastos teriam passado pela contabilidade dessa, como despesa dedutível na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro.

Por exemplo: Acaso a recorrente seja tributada com base no lucro real e o valor da referida comissão paga ao corretor fosse de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) esse valor seria dedutível da base de cálculo do IRPJ/CSLL, reduzindo a carga da referida em 34% (trinta e quatro por cento), vale dizer, economia de R\$ 34.000,00 (trinta e quatro mil reais).

Logo, o adquirente, ao assumir o ônus pelo pagamento das comissões aos corretores, passaram a integrar o pólo passivo da obrigação de descontar a contribuição sobre os corretores e recolhê-las aos cofres públicos e, não tendo havido pagamento por parte da recorrente, não deveria dela estar sendo exigida a contribuição.

Outrossim, esclareça-se que o contrato avençado entre as partes, qual seja, o ônus do pagamento da comissão, não desnatura a posição do sujeito passivo da exação, haja vista que trata-se de acordo prévio à prática do fato gerador, bem como por não desvirtuar a sua regra-matriz de incidência, ao contrário, pautaram-se pela autonomia privada e sua liberdade de contratar.

Portanto, entendo que merece provimento o recurso voluntário, uma vez que os pagamentos das comissões foram realizados pelos adquirentes dos imóveis, verdadeiros sujeitos passivos da contribuição previdenciária por obrigação de retenção.

Por tais razões, restou demonstrado que as comissões decorrentes da intermediação de venda, realizadas por corretores imobiliários, pelo sistema de co-corretagem, cuja atuação se dá em conjunto entre imobiliária e corretores associados, não caracteriza rendimento de trabalho decorrente de prestação de serviços dos corretores associados à imobiliária, descabendo a incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Verifica-se que os corretores independentes trabalham com a recorrente pela forma de contrato de parceria, assumindo eles, de certo modo, os riscos do negócio, pois não serão remunerados, ou terão reembolsadas as suas despesas, caso não obtenham sucesso numa intermediação imobiliária.

Ao contrário do que entendeu a fiscalização, entendo, que sendo o ônus do pagamento das comissões dos compradores, afasta-se, em definitivo, qualquer imputação da imobiliária como tomadora dos serviços dos corretores. Ademais, o Superior Tribunal de Justiça recentemente se pronunciou sobre a possibilidade de transferência ao consumidor (STJ. RESP 1.599.511, julgado em 24.08.2016), o que vem a reforçar a tese de conduta lícita da recorrente.

Por fim, para eliminar quaisquer dúvidas, o legislador amiadou recentemente a questão do vínculo entre o corretor pessoa física e a imobiliária (corretora

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a incidência das contribuições previdenciárias na forma aplicada nos presentes autos.

Restando insubsistentes os créditos tributários veiculados no presente processo administrativo, não permanece liame de responsabilidade ou questão de mérito levantada pelos demais responsáveis a ser dirimida, pois a existência daqueles créditos guarda relação de prejudicialidade relativamente às possíveis razões vertidas pelos sujeitos passivos solidários.

Feitas essas considerações, reconhecida a improcedência total da exigência fiscal, uma vez vencido em nosso entendimento, passamos a contemplar as demais questões de mérito.

MULTA QUALIFICADA

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

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

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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

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

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

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a

multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*

Pois bem. Ao meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Assim, é nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois não consigo identificar a intenção dolosa de ocultar, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição das contribuições a serem pagas.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, posto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções.

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS DIRETORES

Os recorrentes pessoas físicas (**Diretores**) foram considerados responsáveis solidários de acordo com o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN.

A DRJ de origem entendeu por manter a responsabilidade tributária aos sócios por entender que:

Deste modo, um vez apurada a prática de fraude tributária com uso de simulação para subtrair da tributação valores expressivos de comissões, caracterizando a “infração de lei”, entendo que esses administradores devem ser responsabilizados solidariamente, ainda que por culpa, pois é dever do administrador atuar com diligência na consecução dos negócios da empresa.

Se a orientação para agir dessa maneira ilícita é da empresa controladora, tal fato não autoriza esses diretores a serem

condescendentes com os ilícitos praticados, ou a participarem impunemente dessa fraude.

Por isso entendo que esses diretores não podem ser excluídos do polo passivo

O artigo 135 do Código Tributário Nacional dispõe o seguinte:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (grifo nosso)

Desta forma, cabe verificar se restou comprovado nos autos, se os atos foram praticados com **excesso de poderes** ou **infração a lei** ou ao **contrato** para que se possa configurar a responsabilidade pessoal (solidária).

Pois bem.

Entendo que os Diretores **não** incorreram nas infrações aos dispositivos legais do Regulamento do Imposto de Renda, não havendo como lhes atribuir a responsabilização solidária tributária nos termos do disposto no inciso III do art.135 do CTN.

E isto por uma razão muito simples.

O fato de a pessoa física ocupar cargo de direção na empresa ou possuir eventual procuração que lhe conferia poderes para celebrar contratos em nome desta não configura, por si só, a existência de responsabilidade. A responsabilidade dos administradores e mandatários da empresa por tributos devidos pela pessoa jurídica mostra-se condicionada à comprovação de ilicitude da conduta desses agentes e sua participação na ocorrência do fato gerador tributário, requisitos necessários à constrição patrimonial de terceiros.

As infrações apontadas nos autos **não** permitem concluir, sem sombra de dúvidas, que elas nasceram de operações **arquitetadas** e **ordenadas** por estas pessoas, ou seja, que a conduta teria sido **originariamente** orquestrada por estas pessoas.

A meu ver, inexistente no presente caso conduta ilícita, ou ainda, conduta dolosa, consoante já constou neste voto em outros tópicos. Da mesma forma que inexistente a comprovação por parte do auditor fiscal quanto ao interesse comum com o fato gerador, motivo pelo qual encaminho meu voto no sentido de afastar a responsabilidade tributária dos sócios.

RESPONSABILIDADE DA CONTROLADORA

Neste tópico, melhor sorte não cabe as recorrentes, como passaremos a demonstrar.

Diante a análise dos autos, foi possível constatar que LPS Sul Ltda, na prática, constituía uma subsidiária integral da LPS Brasil S/A. Mais que isso, ela existia como mero braço operacional da controladora, exercendo a mesma atividade econômica e, sob rígida tutela, efetivando o sistema de negócios pré-estabelecido pela empresa-mãe. Trata-se, portanto, de grupo econômico de fato, onde as empresas tem personalidade e patrimônio próprios, mas estão economicamente unidas em razão do poder de controle e direção impostos pela empresa líder. Neste caso, entretanto, o poder diretivo da empresa líder era tão extenso e absoluto que, sem prejuízo da verdade material, é possível afirmar que ela praticou os fatos geradores e infrações apuradas no curso da ação fiscal juntamente com a fiscalizada, que não passava de um elemento coadjuvante, mero instrumento para implementação de interesses superiores.

O artigo 124 do Código Tributário Nacional ostenta a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Assim, temos como situação caracterizadora da solidariedade entre devedores a existência de interesse comum de duas ou mais pessoas na realização do fato gerador da obrigação tributária principal. Mas, tanto entre doutrinadores como na jurisprudência, parece haver controvérsia sobre o tipo de interesse que conduziria à atração de responsabilidade solidária. De um lado, há os que consideram que a simples existência de interesse econômico já seria suficiente para atrair a responsabilidade solidária. De outro, militam os defensores da tese de que somente a efetiva existência de interesse jurídico é que poderia redundar em solidariedade entre devedores.

No caso concreto, contudo, a controvérsia resta superada, pois tanto o interesse econômico quanto o jurídico estão presentes e são irrefutáveis.

De modo bem simples, pode-se dizer que o interesse econômico decorre do fato do bem ou direito ser, ele próprio, um gerador de recursos, ou então de poder ser convertido em valor pecuniário mediante sua realização no mercado. Assim, quanto à existência de interesse econômico da LPS Brasil S/A em relação aos negócios e consequências tributárias envolvendo a LPS Sul Ltda, parece não haver qualquer dúvida. A empresa controladora era titular de 99,99% das quotas

Quanto ao interesse jurídico, que deriva da existência de uma relação jurídica de natureza tributária na qual os devedores solidários integram o mesmo pólo, também não há qualquer dúvida. Conforme referido, a LPS Sul Ltda, apesar de ter personalidade própria, não passa de uma ferramenta útil para execução das estratégias e negócios da LPS Brasil S/A. Na prática, trata-se de uma subsidiária integral, que existe exclusivamente para servir e atender os objetivos da empresa controladora. Todos os atos e negócios praticados pela LPS Sul Ltda estão impregnados pela presença da empresa-mãe, que além de estabelecer o quadro de dirigentes da controlada, fixa as estratégias de atuação e determina as técnicas e métodos de operação.

Desse modo, mantém-se a empresa citada como responsável solidária no polo passivo da obrigação tributária quando resta comprovada a existência de **interesse comum** de que trata o art.124 do CTN, decorrente do liame inequívoco presente nas atividades desempenhadas pelas empresas envolvidas (Controlada e Controladora).

JUROS SOBRE A MULTA

Insurge-se, ainda, contra a incidência de juros sobre as multas de ofício a serem aplicadas a partir do vencimento do prazo para recolhimento dos valores apurados no auto de infração.

Relativamente à matéria, entendo assistir razão à Recorrente. Isso porque o artigo 61 da Lei nº 9.430 não prevê a incidência de juros sobre a multa de ofício, mas apenas a da multa de mora sobre o débito decorrente de tributos e contribuições.

Dessa forma, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão nº 9202-01.806, o qual me filio, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo nº 10768.010559/2001-19, de onde peça vênua para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

“[...]”

Assim, no mérito, a discussão no presente recurso está limitada à incidência dos juros moratórios equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC sobre a multa de ofício.

Tal discussão já foi examinada pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades, sendo que três posições/entendimentos restaram assentados sobre o tema, quais sejam:

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e

- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem calculados pela SELIC (Lei nº 9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §1º do Código Tributário Nacional – CTN (1% ao mês).

Data máxima vênua, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isolados, mas em seu conjunto).

Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

(original sem grifo)

O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”.

“Crédito”, por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113, verbis:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão “penalidade pecuniária” incluída no parágrafo 1º art. 113.

A meu ver a expressão “penalidade pecuniária” ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.

Se a penalidade (no caso a multa do ofício) já estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo no sentido de que o crédito deve ser exigido “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se, inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade (multa) sobre crédito tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um non senso jurídico.

Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer do direito privado para compreendê-las.

No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.

Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem eles incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.

A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser “corrigida” é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação freqüente das administrações tributárias que se seguiram evitar a indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.

Com base no raciocínio acima exposto, entendo que o CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.

Por outro lado e à guisa de argumentação, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se faz analisar a legislação ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.

Nesse sentido, argumenta-se que a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente estaria amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir

de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo, incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput.

Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, da violação do dever de pagar o tributo no prazo legal.

Ao utilizar a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Ademais, caso a expressão “débitos” constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista que o caput do dispositivo expressamente dispõe que “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.”

Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o “caput”. Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluiriam nos “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data venia a improcedência da interpretação.

Assim, qualquer que seja a ótica sob a qual se interpretam os dispositivos - literal, teleológica ou sistemática – entendo que a melhor exegese é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

O parágrafo único do art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, verbis:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Em face das considerações acima, concluo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar conclusão diversa, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Os fundamentos acima também foram adotados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos, no Acórdão n. 9101-00.722, de 08 de novembro de 2010, Relatora a Conselheira Karem Jurendini Dias, que concluiu pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO -
INAPLICABILIDADE –*

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

No presente caso, os paradigmas apresentados pela Recorrente concluíram que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, limitando-os entretanto ao patamar mensal de 1% ao mês.

Embora o entendimento manifestado no presente voto resultaria em provimento do recurso voluntário em maior extensão (exclusão completa da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), deve o resultado ater-se ao limite da pretensão recursal ora examinada, devendo o recurso ser conhecido e provido nesta extensão.”

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS para rejeitar às preliminares e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para:

- I. Excluir a qualificadora da multa de ofício;
- II. Afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício;
- III. Retirar do pólo passivo da obrigação tributária as pessoas físicas arroladas, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para discordar de seu voto, especificamente quanto à natureza da relação estabelecida entre a imobiliária autuada e os corretores de imóveis pessoas físicas, assim como sobre a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

a) Relação entre corretor de imóveis e imobiliária

Inicialmente, saliento que a análise da matéria controvertida demanda a avaliação da realidade dos fatos, tal como enunciada pela fiscalização tributária, e não apenas um exame conceitual a respeito da relação entre imobiliária e corretores de imóveis com respaldo em disposições do Código Civil e/ou da lei ordinária que regulamenta a profissão de corretor de imóveis.

Pois bem. O auto de infração lavrado não passa de um desdobramento de ações fiscais anteriormente realizadas no mesmo contribuinte, relativamente aos anos de 2010 e 2011.

Com efeito, consoante registrado no Relatório Fiscal deste processo administrativo, a prestação de serviços pelos corretores já havia sido identificada em procedimento fiscal, autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 10.1.01.00-2013-00220-8, que resultou no lançamento de créditos tributários relativos a outros tributos federais, os quais compõem os processos nº 11080.728037/2014-83 e 11080.728038/2014-28 (fls. 11/22).

Por tal razão, a descrição dos fatos e os fundamentos que caracterizam os fatos geradores de contribuição previdenciária não se limitam ao texto do Relatório Fiscal, mas também possuem lastro descritivo e probatório nos demais documentos juntados aos autos, que são partes indissociáveis do presente auto de infração, a exemplo do Termo de Verificação Fiscal que instruiu a autuação fiscal anterior (fls. 503/568).

Numa perspectiva teórica, não discordo da possibilidade que uma relação mantida entre imobiliária e corretores pessoas físicas possa representar um contrato de parceria ou associação, evidenciado pela existência de cooperação e independência entre as partes, em que não há controle ou ingerência da pessoa jurídica sobre as atividades de corretagem, descolando-se da prestação de serviços.

No entanto, não é o que se verifica do caso concreto, que deu ensejo à lavratura do auto de infração. Cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito tributário correspondente à relação efetivamente existente entre as partes, segundo sua natureza jurídica, em respeito a primazia da realidade sobre a forma.

A LPS Sul Consultoria de Imóveis Ltda, ora autuada, é uma empresa imobiliária de porte razoável que exerce a atividade de intermediação na comercialização de imóveis no sul do país, cuja venda lhe é autorizada, com exclusividade, no interesse de incorporadoras e/ou construtoras atuantes no mercado da construção civil. Em outros dizeres, a imobiliária LPS Sul é quem efetivamente é responsável pela execução da atividade de intermediação.

Para viabilizar tal propósito negocial assumido com as incorporadores e/ou construtoras, mediante a captação de clientes, a LPS Sul estabelece relação com um grande número de corretores autônomos, atribuindo-lhes a denominação de "corretores associados" ou "corretores parceiros". Na verdade, tais pessoas físicas são peças imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade fim da recorrente, porque não há como prescindir do trabalho do corretor de imóveis no "stand de venda", observadas as normas, diretrizes e orientações da empresa imobiliária.

Ao examinar o conjunto probatório coletado no procedimento fiscal, verifico o acerto da fiscalização quando concluiu que, na prática, os corretores autônomos não atuam

em regime de parceria ou associação, mas sim como prestadores de serviços, na condição de contribuintes individuais, para a viabilização das atividades econômicas da empresa imobiliária, concorrendo e efetivando esforços para a aproximação de comprador e vendedor do imóvel, recebendo pela prestação de serviço uma retribuição variável de acordo com a sua produção (fls. 549/554).

Como dito alhures, a LPS Sul presta efetivamente atividade de corretagem para as incorporadoras e/ou construtoras. No material publicitário destinado à divulgação da comercialização dos imóveis, por meio de jornais, revistas, rádio, televisão e Internet, os anúncios mostram a imobiliária como responsável pela intermediação das vendas, em que aparece a sua marca comercial e o nome fantasia (fls. 10.323/10.515).

Além do esforço de propaganda para divulgação dos empreendimentos, são montados os chamados "plantões de venda", estruturas físicas de comercialização para recebimento de potenciais interessados na aquisição das unidades imobiliárias a venda. Nesses locais, que são indispensáveis para a adequada estratégia de negócios com imóveis, estão presentes os corretores, tendo a sua disposição um farto material que aborda as características das unidades a venda e as condições de pagamento, seguindo o regramento estabelecido pela imobiliária.

Nos anúncios para vagas de corretores, é nítida a intenção de contratação de força de trabalho voltada à execução de atividades operacionais da imobiliária. De fato, a despeito da ausência de elementos nos autos para caracterização de subordinação, o trabalhador autônomo é convidado a fazer parte da estrutura organizacional da empresa, integrando-se à sua dinâmica, em que o contratante gerencia e organiza a execução das atividades, proporcionando ao corretor de imóvel a realização de treinamentos para a qualificação profissional (fls. 11.979/12.006).

Com base em documentação obtida a partir de reclamações trabalhistas, constatou-se sinais claros que a relação entre corretor de imóvel e imobiliária não constituía uma parceria ou associação na atividade de intermediação, na medida em que estavam submetidos à exigências de vestuário, horários de permanência em determinado local de venda, escalas de atendimento em plantões de venda, treinamentos e penalidades pelo descumprimento de regras.

A fiscalização descreve como situações, entre outras, que (fls. 11.188/11.255):

(i) os corretores de imóveis estavam atrelados a um sistema de pontuação, criado e controlado pela imobiliária, que tinha consequência no valor da remuneração e na permanência do vínculo com a LPS Sul;

(ii) havia cobrança pela imobiliária para que os adquirentes dos imóveis fossem convencidos das vantagens de financiamento através de instituições bancárias ligadas a ela;

(iii) os corretores deviam participar de reuniões semanais e mensais, além de treinamentos organizados no interesse da imobiliária; e

(iv) os corretores estavam sujeitos ao uso de vestuário considerado adequado pela imobiliária para utilização nos plantões de venda e na sede da empresa, cujo desrespeito poderia acarretar a aplicação de ações disciplinares, tais como advertência e suspensão.

Na mesma linha de demonstrar que não havia uma relação horizontal entre as partes, em que a atividade de cada parceiro é estabelecida mediante acordo, a fiscalização também salienta que ficava a cargo da imobiliária estabelecer os empreendimentos, horários e as faixas de valores dos imóveis que cada corretor autônomo poderia atuar na sua função de intermediação em nome da pessoa jurídica.

A autoridade fiscal relata ainda que identificou a existência de uma espécie de estrutura hierárquica entre corretores "mais experientes" e os "mais novos", num regime aparentemente contraditório levando-se em consideração a ideia de atuação independente no âmbito de uma parceria estabelecida com a imobiliária para a atividade de corretagem. Eis o que diz o agente fazendário (fls. 554):

(...)

Os corretores mais experientes somente orientam os mais novos em razão de que, no caso de intermediação efetuada pelos últimos, os primeiros percebem uma parcela da comissão de intermediação, conforme regime de operação previamente estabelecido pela imobiliária. De modo que fica clara a atuação da imobiliária no sentido de comandar, organizar e estruturar a atuação de seus prestadores de serviços.

(...)

De igual modo, acerca da natureza da relação entre a imobiliária e os corretores autônomos, é ilustrativo o texto de uma comunicação (telegrama) destinada a um dos corretores de imóveis, informando-lhe do seu desligamento do quadro de colaboradores, em que fica explícito a figura da prestação de serviços de intermediação em nome da pessoa jurídica (fls. 550/551 e 11.253):

<<TENDO EM VISTA SUA RESCISÃO DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO AUTÔNOMO, SOLICITAMOS A DEVOLUÇÃO DO CRACHÁ DE IDENTIFICAÇÃO DE PRESTADOR DE SERVIÇO AUTÔNOMO (DOCUMENTO DE SEGURANÇA). DESSA FORMA FICA ESTRITAMENTE PROIBIDO DE REALIZAR QUALQUER INTERMEDIAÇÃO IMOBILIÁRIA EM NOME DE LOPES, SEJA EM NOSSO ESCRITÓRIO OU EM QUALQUER PLANTÃO DE VENDAS, SOB PENA DE RESPONDER PELAS MEDIDAS ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS CABÍVEIS. ATT. RECURSOS HUMANOS>>

É de ver-se que a ampla realidade acima resumida, a partir dos vários elementos que a fiscalização logrou êxito em reunir no processo administrativo, implica um contexto fático que ultrapassa a ideia de coordenação entre imobiliária e corretor de imóveis para o desempenho da intermediação. A imobiliária utiliza a prestação de serviços dos

corretores de imóveis, dela se beneficiando diretamente, para alcançar os seus objetivos sociais.

Por certo, a organização e gerenciamento das atividades e padronização de serviços, que acabam trazendo credibilidade perante os potenciais compradores, constitui, na verdade, algo imprescindível para o desenvolvimento das funções de intermediação da imobiliária, pois caso o esforço de venda não se concretize de maneira satisfatória, haverá reclamações, seguramente, das incorporadoras e/ou construtoras, ou outras medidas mais contundentes.

De acordo com o modelo de negócios da LPS Sul, os pagamentos das comissões aos corretores de imóveis são efetuados pelos próprios compradores, geralmente através de cheque, não havendo saída de recursos do caixa da imobiliária. Tal circunstância, todavia, não tem a relevância jurídica que pretende dar a empresa autuada para justificar a inexistência de prestação de serviços.

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

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

A Segunda Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial (REsp) nº 1.599.511/SP, julgado em 24/08/2016, proferiu decisão pela validade da transferência para o adquirente do encargo relativo à comissão de corretagem nos contratos de promessa de compra e venda de unidade imobiliária, desde que prevista de forma clara e transparente no contrato.

No entanto, o Tribunal não assentou que o corretor de imóveis executa serviços para o adquirente ou que entre corretores e imobiliárias não poderá haver relação de prestação de serviços.

Na minha ótica, não há dúvidas que os corretores autônomos prestam serviços à empresa imobiliária, essencial à sua própria atividade fim, mediante a utilização da corretagem em benefício da conquista de clientes para as incorporadoras e/ou construtoras que são as alienantes dos imóveis.

Por outro lado, a experiência de vida mostra que o comprador, via de regra, não se desloca a um "plantão de vendas" com o objetivo de contratação de serviços de intermediação do corretor de imóveis, sendo inadequado afirmar que ocorre uma prestação de serviço ao adquirente. De qualquer modo, mesmo que o corretor de imóveis possa eventualmente prestar algum serviço ao comprador, não leva à conclusão, pela própria finalidade da atividade, de que não tenha prestado serviços à imobiliária.

É certo que a Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, promoveu alteração substancial no art. 6º da Lei nº 6.530, de 12 de maio de 1978, explicitando a possibilidade de assinatura de contrato de associação entre imobiliária e corretor de imóveis, sem implicar troca de serviços para configurar vínculo de natureza previdenciária.

No entanto, além dos efeitos prospectivos de aplicação da legislação, a disciplina legal estipula a elaboração de contrato de associação específico na atividade de corretagem, mediante assistência de entidade sindical e registro no órgão competente, o que não se tem notícia na hipótese dos autos.

De mais a mais, o conjunto probatório do processo em exame não põe em evidência a independência e coordenação nas funções de intermediação que deve permear a relação entre imobiliária e corretor de imóveis associado. Pelo contrário, conforme alhures descrito, a narrativa fiscal e os documentos acentuam a ligação dos corretores à imobiliária em virtude de prestação de serviço autônomo.

Em conclusão, portanto, a remuneração percebida pelo corretor autônomo pela venda dos imóveis, denominada de comissão, refere-se à prestação de serviços para a empresa imobiliária, LPS Sul Consultoria de Imóveis Ltda, na condição de segurado contribuinte individual, hipótese de incidência prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

b) Aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício

A incidência de juros de mora sobre multa encontra suporte no art. 161 Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), a seguir reproduzido:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

(GRIFEI)

O art. 161 está inserido no Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do CTN, que versa sobre extinção do crédito tributário, especificamente na Seção II, a qual trata do pagamento, uma das formas de extinção do crédito tributário. A análise sistêmica não pode levar a outra conclusão senão que a expressão "crédito não integralmente pago no vencimento" refere-se ao crédito tributário em atraso, composto por tributo e multa, ou tão somente pela penalidade pecuniária.

Multa não é tributo, não há dúvidas. Porém, a obrigação de pagar a multa tem natureza tributária, tendo recebido do legislador o mesmo regime jurídico, isto é, aplicando-se

os mesmo procedimentos e critérios da cobrança do tributo, a teor do previsto no § 1º do art. 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Completo a avaliação destacando que o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação tributária principal, na dicção do art. 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

O § 1º do art. 161 do CTN estabelece que os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês, salvo se a lei dispuser de modo diverso.

Em nível de lei ordinária, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, está assim redigido:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...).

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

(GRIFEI)

Já o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430, de 1996, citado no § 3º do seu art. 61, acima reproduzido, contém a seguinte redação:

Art. 5º (...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período

de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

A expressão "débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições", contida no "caput" do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sido alvo de interpretações distintas. Acredito inapropriada, com a devida vênia, uma simples exegese literal e isolada desse dispositivo, devendo-se compreender o conteúdo e o alcance da norma jurídica nele contido como parte de um conjunto normativo mais amplo.

Como visto, o débito, ou o crédito tributário, não é composto apenas pelo tributo. Constatado o inadimplemento do tributo pelo sujeito passivo, no prazo concedido pela legislação, há a aplicação da multa punitiva, a qual passa a integrar o crédito fiscal. O atraso na quitação da dívida atinge não só o tributo como a multa de ofício.

Por isso, tendo em conta que a finalidade dos juros de mora é compensar o credor pela demora no pagamento, tais acréscimos devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário.

Além do que o raciocínio exposto não implica a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, como parece dizer o art. 61. Ambas com viés punitivo, multa de mora e de ofício se excluem mutuamente, de maneira tal que a aplicação de uma afasta, necessariamente, a incidência da outra.

Logo, devida e permitida por lei a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, calculados com base na Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (Selic), quando não recolhida dentro do prazo.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO aos recursos voluntários para acompanhar o I. Relator tão somente para afastar a qualificadora da multa de ofício, reduzindo ao patamar básico de 75%, e excluir do pólo passivo os responsáveis solidários pessoas físicas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess