



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.725464/2015-91
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.624 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de março de 2023
Recorrentes LPS SUL - CONSULTORIA DE IMOVEIS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/08/2011

INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS. ATUAÇÃO EM NOME DA IMOBILIÁRIA. CORRETOR. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA DA TRANSFERÊNCIA.

A imobiliária é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as comissões pagas aos corretores contribuintes individuais que lhe prestem serviço, sendo que eventual acerto para a transferência do ônus a terceiro não afeta sua responsabilidade tributária, tendo em vista o disposto no art. 123 do CTN. PROCEDIMENTO FISCAL.

GRUPO ECONÔMICO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

Para fins de caracterização da responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN, é necessária a comprovação de que os solidários possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135 DO CTN. DIRETOR. INEXISTÊNCIA.

Não pode prevalecer a responsabilização de diretor quando o auto de infração não imputa individualmente quais atos teriam sido praticados com infração a lei ou a estatutos.

MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

É inviável a qualificação da multa de ofício, que estiver fundamentada na ilegalidade da transferência, ao adquirente, da responsabilidade pelo pagamento da comissão do corretor, na compra e venda de imóveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Joao Victor Ribeiro Aldinucci, que dava provimento.

Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Responsável Solidário, e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Miriam Denise Xavier e Marcelo Milton da Silva Risso, que negaram provimento. Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Miriam Denise Xavier (suplente convocado(a)), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pelo **Sujeito Passivo e pelo Responsável solidário e pela Procuradoria da Fazenda Nacional** contra o Acórdão n.º 2401-005.661, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 7 de agosto de 2018, conforme ementa, fls. 19.551 e seguintes.

No que se refere ao **Recurso Especial do Sujeito Passivo**, fls. 20.111 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 20.332 e seguintes, para rediscutir as matérias:

- a) nulidade do auto de infração - Ilegitimidade Passiva da Recorrente; e**
- b) Regularidade do Modelo de Negócio da Recorrente.**

Em seu **recurso, o Sujeito Passivo aduz**, em síntese, que:

- a) possuir uma relação pautada pela autonomia e independência com os corretores, razão pela qual alega que não contrata corretores como prestadores de serviço, e não exerce nenhum controle ou ingerência sobre as atividades de corretagem por eles exercida;
- b) 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.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões alegando, em suma, que o pagamento indireto adotado pela recorrente como forma de remunerar seus corretores **não desnatura sua sujeição passiva na relação jurídica tributária**, bem como os elementos de prova trazidos aos autos demonstram cabalmente a subordinação e a coordenação existente na relação profissional entre imobiliária e corretor.

Sobre o **Recurso Especial do Responsável solidário**, fls. 20.111 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 20.332 e seguintes, para rediscutir a **não caracterização da solidariedade em razão da ausência de interesse comum**.

Em seu recurso, o Responsável sustenta, em suma, que o interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN, não se trata de mero interesse financeiro, constituindo-se em interesse jurídico caracterizado pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo polo da relação.

No que concerne ao **Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional**, fls. 19.564 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 19.582 e seguintes, para rediscutir as matérias:

a) Multa qualificada; e

b) Responsabilidade Solidária das Pessoas Físicas.

Sustenta a Recorrente, em suma, que *a empresa praticou atos fraudulentos ao omitir o conhecimento da ocorrência do fato gerador, bem como negligenciou a sua responsabilidade tributária ao transferir o pagamento da comissão de venda para o comprador do imóvel, com o claro propósito de mascarar a obrigação tributária. Em síntese, a recorrida deixou de reter os tributos incidentes sobre a remuneração dos corretores.*

Além disso, sustenta a Recorrente que, *tendo a pessoa jurídica autuada gerado vantagens ilícitas por meio de operações fraudulentas, não é crível que os seus sócios administradores tenham ignorado esse fato; ao contrário, o natural é que os sócios administradores tenham o controle gerencial sobre as operações realizadas supervisionando sua execução, sendo desnecessária imputação específica dos atos infracionais a cada sócio.*

Em sede de Contrarrazões, o Sujeito passivo aduziu, em síntese a manutenção da decisão recorrida.

Após, os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Dos Recursos Especiais interpostos pelo Sujeito Passivo e pelo Responsável Solidário

Conheço dos recursos, pois se encontram tempestivos e presentes demais os pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (**AI DEBCAD 51.064.906-8, lavrado em 02/06/2015**), no valor de R\$ 3.100.246,26; acrescidos de multa de ofício e juros, contra a empresa acima identificada e solidários, que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 11/22), refere-se às contribuições sociais 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 narrado, foram admitidas para rediscussão três matérias: **a) nulidade do auto de infração - Ilegitimidade Passiva da Recorrente; b) Regularidade do Modelo de Negócio da Recorrente; e c) caracterização da solidariedade em razão do interesse comum.**

Esse Colegiado já se debruçou sobre o tema objeto dos autos, em diversas ocasiões, em sua maioria, em casos relatados pelo Conselheiro João Victor Aldinucci, que tratou do mesmo Sujeito Passivo.

Assim, quanto à **legitimidade e à regularidade do modelo de negócio**, mantendo a minha posição sobre o tema, utilizo-me do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, no Acórdão 9202-009.660, de 28 de julho de 2021, nos seguintes termos:

Observa-se que, quanto ao Recurso Especial da Contribuinte, a matéria que passou pelo **exame prévio de admissibilidade foi a responsabilidade da Imobiliária pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre os valores recebidos pelos corretores autônomos a título de pagamento da corretagem.**

Uma questão que me parece clara é que fisco e empresa autuada concordam quanto à existência de prestação de serviço de intermediação imobiliária, a divergência de entendimentos reside em quem seria o tomador dos serviços. O Fisco defende que a atuação dos corretores autônomos se deu em benefício da Contribuinte, ao passo que esta afirma que os tomadores de serviço eram quem remunerava os profissionais, no caso, os adquirentes dos imóveis.

Para o Fisco, a configuração negocial adotada, no sentido de transferir aos compradores o pagamento da remuneração pela intermediação imobiliária consistiu em artifício utilizado pelo sujeito passivo para fugir da tributação incidente sobre tais pagamentos.

Para fazer valer sua tese, a Autoridade Tributária menciona resultado de diligências efetuadas junto aos compradores, aos próprios corretores e aos proprietários dos imóveis, de onde concluiu que os corretores atuavam em nome da Imobiliária, sendo esta que esta fornecia todo o material necessário ao desenvolvimento dos trabalhos de intermediação, tais como uniforme, cartão de visitas, além de ser a depositária de todos os documentos relativos aos negócios captados.

O Fisco acrescentou ainda que a Recorrente emanava todas as orientações de como o corretor deveria atuar, fixando escalas de plantão, promovendo reuniões de trabalho e oferecendo treinamento aos profissionais de vendas.

Acerca dos contratos de parceria entre a Imobiliária e os corretores, a Auditoria pronunciou-se no sentido de que havia um desequilíbrio contratual consistente em muitos deveres e poucos direitos para as pessoas físicas, fato que denotaria a existência de um contrato de prestação de serviço travestido em contrato de parceria comercial.

Para a Contribuinte, os contratos de parceria comercial têm respaldo no Código Civil e na Lei nº 6.530/1978 (regulamenta a profissão de Corretor de Imóveis), além de que o Fisco, no seu procedimento de circularização, teria se baseado apenas nas declarações que lhe interessaram, desprezando depoimentos que apontaram no sentido de que inexistiu prestação de serviços à Imobiliária pelos corretores.

A solução do ponto central da controvérsia passa obrigatoriamente pela avaliação do conjunto probatório carreado aos autos. Nesse passo importa abrir um parêntese para ressaltar que os laudos técnicos apresentados juntamente com o Recurso Voluntário não foram conhecidos pela instância recorrida, por haver o Colegiado declarado a preclusão quanto à apresentação de novas provas naquele momento processual. Confira-se no seguinte trecho do voto condutor do recorrido: (...).

A despeito dos apontamentos trazidos no Relatório Fiscal, não se olvida que o modelo contratual adotado pela ora recorrente foi considerado válido pela jurisprudência do STJ, conforme se pode verificar a seguir:

Modernamente, a forma de atuação do corretor de imóveis tem sofrido modificações nos casos de venda de imóveis na planta, não ficando ele mais sediado em uma empresa de corretagem, mas, contratado pela incorporadora, em estandes situados no próprio local da construção do edifício de apartamentos.

O cenário fático descrito nos processos afetados é uniforme no sentido de que o consumidor interessado se dirige a um estande de vendas com o objetivo de comprar uma unidade autônoma de um empreendimento imobiliário.

No estande, o consumidor é atendido por um corretor previamente contratado pela incorporadora.

Alcançado êxito na intermediação, a incorporadora, ao celebrar o contrato de promessa de compra e venda, transfere para o promitente-comprador a obrigação de pagar a comissão de corretagem diretamente ao corretor, seja mediante cláusula expressa no instrumento contratual, seja por pactuação verbal ou mediante a celebração de um contrato autônomo entre o consumidor e o corretor.

(...)

Esse quadro fático sintetiza a prática usual do mercado brasileiro da utilização da corretagem em benefício do vendedor, pois toda a atividade desenvolvida, desde a divulgação até a contratação, tem por objetivo angariar clientes para a incorporadora (promitente-vendedora).

(REsp nº 1.599.511/SP, Relator Ministro Paulo de Tarso Sanseverino)

No julgamento desse REsp, realizado em 24/8/2016, restou assentada a seguinte tese (Tema nº 938) em sede de recurso repetitivo (art. 1.040 do CPC):

1.1. Validade da cláusula contratual que transfere ao promitente-comprador a obrigação de pagar a comissão de corretagem nos contratos de compra e venda de unidade imobiliária, desde que previamente informado o preço total da aquisição da unidade autônoma, com o destaque do valor da comissão de corretagem.

Todavia, o fato de a transferência do pagamento ao adquirente do imóvel ser considerada legítimo não tem o condão de afastar as obrigações tributárias, caso se entenda na espécie que houve prestação de serviços dos corretores à Recorrente, isso porque diante da dicção do art. 123 do CTN a responsabilidade tributária não pode ser transferida por convenções particulares, como se vê:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (...).

Vale frisar que a circunstância da atribuição do pagamento da comissão ao corretor ter sido repassada ao adquirente do imóvel não desnatura a prestação remunerada de serviços, que é o fato gerador das contribuições lançadas, cabendo-nos em relação a tal fato debruçarmo-nos sobre a configuração operacional adotada nos negócios sobre os quais recaiu a apuração fiscal.

Passa-se agora a apreciar a lide quanto à **existência ou não de prestação de serviços dos corretores à Imobiliária LPS.**

Sobre esse aspecto do lançamento as conclusões do Fisco estão lastreadas nos documentos colacionados apresentados pelo sujeito passivo (ver fls. 92 a 228), bem como naqueles obtidos a partir das diligências realizadas junto aos compradores dos imóveis (anexo III), aos corretores autônomos (anexo IV) e às construtoras/incorporadoras (anexo V).

Desse conjunto probatório exsurge que as empresa proprietárias dos imóveis contratavam a Recorrente, em caráter de exclusividade, para prestar o serviço de intermediação imobiliária, que captava os clientes, em regra, nos estandes de vendas montados pelas

construtoras/incorporadoras, mediante a utilização de corretores autônomos.

Sobre esse aspecto, a Recorrente chega a afirmar, com base em Laudo Técnico colacionado com o recurso, que a maior parte das vendas não ocorria nos estandes, mas provinha dos contatos prévios dos corretores com clientes cadastrados em seus bancos de dados.

Não lhe assiste razão. Conforme mencionado alhures tais documentos (os Laudos Técnicos) não foram conhecidos pelo Colegiado *a quo*, por terem sido apresentados em momento inapropriado, questão sob a qual já não cabe discussões, em razão de, nesse ponto, a decisão administrativa, como já dito, ser de caráter definitivo.

É possível se afirmar que não há qualquer outra evidência nos autos que possa indicar que havia vendas fora dos estandes ou mesmo que as vendas decorriam de contatos prévios entre os corretores e seus clientes.

Em verdade, conforme os depoimentos colhidos de adquirentes dos imóveis, estes ao se dirigirem aos estandes de vendas eram atendidos pelo corretor disponível, que se apresentava como representante da Imobiliária Lopes Royal.

Quanto a esse aspecto, vale frisar que os corretores cumpriam escalas de plantão e, conforme depoimentos prestados à Fiscalização identificavam-se com cartão de visita, crachá e camisa com identificação da Recorrente, além de lançarem mão de material por ela disponibilizado para cumprirem seu mister.

A Contribuinte tenta em seu apelo fazer crer que a sua relação com os corretores de serviço era de associação, prevista em lei, e que consistia na soma de esforços para intermediação de negócios imobiliários, não havendo prestação de serviços, tampouco pagamento de remuneração, haja vista que a comissão era paga ao corretor pelo comprador do imóvel, não havendo relação entre a Imobiliária e este último.

De fato, nota-se que foram juntados Contratos de Parceria Comercial (ver anexo IV), firmados entre a Imobiliária e corretores autônomos, com base na Lei 6.530/1978 e o Decreto 81.871/1978.

Vejamos o que dispõe a Lei 6.530/1978 acerca da associação entre corretores: (...).

Embora formalmente a Recorrente e os corretores estivessem acobertadas pelo contrato de associação, a prática utilizada pela LPS na relação com os corretores autônomos revela outro tipo de relação, qual seja a prestação de serviços.

A título de exemplo cita-se o parágrafo primeiro da cláusula terceira do contrato padrão de associação, onde consta que a empresa não forneceria cartão de visita aos corretores, todavia, não é isto que se extrai dos documentos coletados nas diligências. Consultando documentos apresentados por diversos dos corretores entrevistados nos deparamos com o item “cartão de visita”. A título de exemplo tomemos o “Check List para Devolução de Material” vinculado à corretora Lívia Minuzzi (fl. 1.118), onde na lista de itens consta “cartões de visita”, além de crachá, camisa e botom.

Ora, a utilização deste material (crachá, cartão de visita, boton e camisa) da Imobiliária, aliada à obrigatoriedade no cumprimento de plantões, participação em reuniões e treinamentos, não deixa dúvida que os corretores atuavam em nome a LPS e, mais, não detinham a autonomia própria de uma relação associativa.

Isso fica bem mais evidente quando se verifica nos depoimentos dos corretores que os valores das comissões eram definidos unilateralmente pela corretora, que também estipulava o pagamento de prêmios em determinadas situações.

Ora, a definição do valor da comissão, razão de ser da atuação do corretor, ao ficar a depender da exclusiva definição da Imobiliária, conduz à conclusão de que a parceria engendrada se dava apenas no plano formal.

O pagamento de prêmios por desempenho é também mais um indício de que os corretores eram na verdade prestadores de serviço, derrubando por terra a afirmação recursal de que o serviço poderia estar sendo prestado pela Imobiliária ao corretor autônomo. Inimaginável que o prestador de serviço distribua prêmios ao seu tomador em razão de performance na prestação desse serviço.

(...).

Todas essas constatações deixam claro que a tese adotada pela Recorrente no sentido de que na relação de parceria os serviços eram prestados aos compradores e não a Imobiliária fica carente de amparo, diante do conjunto probatório constante dos autos.

(...).

Resta claro, reitere-se, inexistir a propalada relação de parceria, mas sim efetiva prestação de serviço dos corretores à Imobiliária.

(...)

É bom que se diga que o fato de o pagamento aos corretores ter sido efetuado pelos compradores das unidades, isso em nada altera a sujeição passiva da Imobiliária, a quem de fato foi prestado o serviço pelas pessoas físicas, que, conforme cláusula contratual acima transcrita, a receberam comissões dos clientes em razão de autorização dada pela Recorrente.

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

Sobre tal questão, o CARF já se pronunciou, dentre outros, nos seguintes julgados:

Acórdão 9202-005.455

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

O pagamento de comissão efetuado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de descaracterizar a prestação, à imobiliária, de serviços de intermediação

junto a terceiros. Comprovada a ocorrência da prestação de serviços, é da imobiliária a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

Acórdão 2302-003.573

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CORRETORES.

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

Nesse sentido, ensina Orlando Gomes que se “somente uma das partes haja encarregado o corretor de procurar determinado negócio, incumbe-lhe a obrigação de remunerá-lo.

E ainda, entre nós, quem paga usualmente a comissão é quem procura os serviços do corretor” (GOMES, Orlando. Contratos. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 382).

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

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

Acórdão 2402-003.188

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO

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

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS CONTRIBUIÇÃO A CARGO DO BENEFICIÁRIO DO SERVIÇO PRESTADO A contribuição incidente sobre os valores recebidos por contribuintes individuais fica a cargo do tomador destes serviços.

Diante do exposto, constata-se não assistir razão à recorrente quanto à matéria incidência de contribuições sobre os valores recebidos pelos corretores autônomos.

Portanto, não há como afastar a conclusão de que o titular na execução da intermediação imobiliária era a pessoa jurídica fiscalizada, e não as pessoas naturais que lhe prestavam serviços.

Diante do exposto, voto em conhecer do Recurso do Sujeito Passivo e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Quanto ao **recurso do Responsável Solidário**, embora eu entenda pela exigência do tributo, no caso dos autos, não vejo a ilicitude ou confusão patrimonial ou outro elemento suficiente a caracterizar o interesse comum, que não se resume a um interesse econômico.

Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária.

Além disso, o interesse jurídico, ao meu ver, não se caracteriza em razão do controle societário, como faz crer a fiscalização.

Não resta comprovada qualquer participação comissiva ou omissa e consciente na configuração de qualquer ilícito, mormente porque o não pagamento de um tributo, em um tipo de operação não vedada por lei, por si só, não consubstancia em ato simulado.

Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam, por exemplo, abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial, ou diante de simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes.

Corroborando o exposto, utilizo-me do voto do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, no Acórdão n.º 9202-009.660, em caso análogo, da mesma Contribuinte:

Neste ponto, discute-se se a fiscalização está obrigada a comprovar a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, quando a solidariedade tenha sido fundamentada no art. 124, inc. I, do CTN. Isso porque o recurso especial foi admitido somente neste particular e porque a fiscalização, textualmente, fundamenta a sujeição passiva solidária no aludido artigo, combinado com o art. 30, inc. IX, da Lei 8212/91. Veja-se:

71. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional - CTN**) em seu art. 124, prevê:

“Art. 124. **São solidariamente obrigadas:**

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

[...]

73. O art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, combinado com o art. 222 do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 06/05/1999), determina que **as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações** decorrentes da citada lei e regulamento.

Entendo que, ainda que a solidariedade esteja fundamentada no art. 124, inc. II, do Código, a fiscalização tem o dever de demonstrar a **existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária**, sendo esse o entendimento pacífico da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Com maior razão, portanto, adiro às razões de decidir do acórdão paradigma 9202-007.027, desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, pois, uma vez que a fiscalização citou, textualmente, o art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional, que trata da sujeição passiva solidária com base no interesse comum, inclusive destacando tal expressão em negrito, entendo que há necessidade de comprovação desse **interesse jurídico**.

Em que pese haver a previsão do art. 124, II do CTN, nos termos do item 6.2 do Relatório Fiscal, a solidariedade foi fundamentada no art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91 c/c art. 124, I do CTN, vejamos:

[...]

Em recente debate travado por esta Câmara Superior no processo nº 15504.727813/201299, o Conselheiro Relator Dr. Heitor de Souza Lima Junior fez considerações sobre o tema, considerações que pela pertinência adoto como razões de decidir:

Acerca da responsabilidade solidária em sede de contribuições previdenciárias, estabelecem o art. 124 da Lei no. 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN) e o art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 24 de julho de 1991, verbis:

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Lei 8.212/91

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

(...)

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

(...)

Acerca do tema, com a devida vênia ao entendimento manifestado pelo Colegiado a quo, **da leitura conjunta dos dois dispositivos supra, interpreto que pode-se estabelecer a responsabilidade solidária em sede de contribuições previdenciárias, alternativamente:**

a) A partir do art. 124, I do CTN, uma vez devidamente caracterizada, pela autoridade fiscal, a ocorrência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, caracterizada a ocorrência da hipótese de incidência, que faz com que se passe incluir, no critério pessoal da regra-matriz, como sujeito passivo, o responsável solidário. Aqui, repita-se, entendo caber a fiscalização a comprovação da referida condição (existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador), de forma a subsistir o lançamento efetuado junto ao responsável solidário ou;

b) A partir do 124, II do CTN c/c o art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 1991, independentemente, nesta hipótese, a caracterização da DF CARF MF Fl. 2291 Processo nº 15504.723743/201119 Acórdão n.º 9202007.027 CSRF/2ª Fl. 2.282 21 responsabilidade solidária de qualquer demonstração de interesse comum na situação que constitua o fato gerador por parte do responsável solidário, mas, sim, da simples caracterização de grupo econômico, a partir da solidariedade estabelecida, aqui, por Lei.

Ou seja, uma vez caracterizada a existência de grupo econômico, escoreita a caracterização de responsabilidade solidária para seus integrantes a partir do disposto no 124, II do CTN c/c o art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 1991, independentemente da caracterização de interesse comum na situação que constitua o fato gerador por parte dos solidários.

Entendo aqui como presumido entre os integrantes, por força de lei, o vínculo existente no art. 128, do mesmo CTN, sempre que, repita-se, caracterizada a existência de grupo econômico.

...

Diante dos fatos acima, entendo como escoreita a caracterização de existência de grupo econômico realizada pelo recorrido.

Uma vez caracterizada a existência de grupo econômico, a propósito, conforme já mencionado no âmbito do presente voto, entendo que, de forma a se caracterizar a responsabilidade solidária dos integrantes do referido grupo, poderia a autoridade fiscal ter elencado como dispositivo legal o art. 124, II do CTN, caso optasse por não adentrar na seara de interesse comum no fato gerador da obrigação principal,

cujo ônus da prova é restrito, em meu entendimento, ao estabelecimento de responsabilidade solidária com fulcro no art. 124, I do mesmo Código. Todavia, não é o que se verifica.

Em verdade, verifico ter se utilizado como base legal da solidariedade no lançamento, exclusivamente o referido art. 124 em seu inciso I, sem qualquer menção ao mencionado inciso II (vide Relatório Fiscal às efls. 21/22), este último que, repito, daria azo ao estabelecimento da responsabilidade solidária, sem necessidade de demonstração de interesse comum, por força da previsão legal contida no art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 1991.

[...]

Observamos, portanto, que uma vez tendo o lançamento se baseado no art. 124, I do CTN, diante da hierarquia da norma geral complementar, deve-se proceder uma interpretação conjunta do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 exigindo para caracterização da responsabilidade a demonstração por parte da fiscalização do interesse econômico comum entre as pessoas jurídicas envolvidas.

Como exposto acima, o interesse comum não decorre, evidentemente, do eventual controle acionário da LPS BRASIL sobre a LPS BRASÍLIA. O interesse comum a ser comprovado é no fato gerador da própria obrigação tributária (obrigação de recolher as contribuições devidas à seguridade social sobre os serviços prestados por segurados contribuintes individuais).

Em sendo assim, o recurso da contribuinte solidária LPS BRASIL deve ser provido, para excluí-la do polo passivo da autuação.

Diante do exposto voto em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Responsável e, no mérito, em dar-lhe provimento.

2. Do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme narrado, foram admitidas duas matérias para rediscussão pelo Colegiado: **a multa qualificada e a responsabilidade dos diretores.**

No que se refere à responsabilidade dos diretores, o acórdão recorrido assim enfrentou o tema:

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.

Não merece reparos a decisão mencionada, mormente porque, a partir da leitura do Relatório fiscal de fls. 17 e seguintes, nota-se que não houve sequer a individualização da conduta dos diretores.

Cumprê destacar que, com a tese fixada no Recurso Especial nº 1.101.728/SP, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo, é “*indispensável, para tanto para a responsabilização de gerentes diretores e representantes], que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa*”.

Não demonstradas as hipóteses referidas, deve mantido o afastamento da responsabilidade solidária em comento.

No mesmo sentido, tem-se o Acórdão n.º 9202-009.581, de 22 de junho de 2021.

Portanto, voto em conhecer do recurso da Fazenda e, no mérito, negar-lhe provimento, nessa parte.

Quanto à qualificação da multa aplicada, também não assiste razão à Recorrente.

Considerando a convergência de entendimentos, utilizo-me do voto de relatoria do Conselheiro João Victor Aldinucci, nos termos abaixo:

No entender da Fazenda Nacional, que recorre a este Colegiado para qualificar a multa de ofício, a contribuinte teria utilizado terceiros para mascarar a ocorrência do fato gerador e teria praticado diversos atos simulados.

Pois bem. O § 1º do art. 44 da Lei 9430/96 preleciona que a multa de ofício será duplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502/64, isto é, quando houver condutas dolosas relativas à sonegação, fraude ou conluio. Em sendo assim, o inadimplemento doloso implica a possibilidade de constituição do crédito tributário, via lançamento, com o acréscimo da qualificação da multa (o percentual da multa é duplicado), além dos juros igualmente devidos. Segundo Marco Aurélio Greco¹:

[...] o § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 prevê como evento deflagrador da duplicação da multa, qualquer dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, que, por sua vez, descrevem condutas dolosas igualmente atreladas à redução ou diferimento do pagamento de tributos, consistentes no impedir ou dificultar o conhecimento do fato gerador ou agir dolosamente para se eximir do respectivo pagamento.

Como se vê, a lei não pune a falta de recolhimento, mas sim as condutas utilizadas como instrumento para ocultar ao Fisco o conhecimento do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou do montante do tributo devido, bem como as circunstâncias pessoais do contribuinte, que possam afetar a obrigação tributária.

E mais, as condutas que resultam na qualificação da multa de ofício igualmente ensejam penalidades criminais, como ressalva a parte final do § 1º do art. 44 da Lei 9430/96, o que exalta a importância de as autoridades administrativas da Receita Federal do Brasil terem maior cuidado na sua aplicação.

Com efeito, o dever de propor a aplicação da penalidade aplicável é da autoridade administrativa, conforme prevê, expressamente, a parte final do art. 142 do Código Tributário Nacional. De tal forma, e mediante linguagem clara e competente, a autoridade lançadora tem a obrigação de descrever e de graduar a multa, demonstrando, sobretudo em se tratando de aplicação em dobro, as circunstâncias materiais que revelariam a existência de sonegação, fraude ou conluio. Para maior clareza, vale transcrever os dispositivos legais mencionados:

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 do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, **propor a aplicação da penalidade cabível**.

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

§ 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.

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

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

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

¹ GRECO, Marco Aurélio. Tributação do ilícito : estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET / coordenadores Pedro Augustin Adamy, Arthur M. Ferreira Neto ; André Folloni ... [et al.]. - São Paulo : Malheiros, 2018, p. 75.

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

No mesmo sentido, a Súmula CARF 14 determina que não é a apuração de omissão de receita ou de rendimentos que autoriza a qualificação da multa, mas sim a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, o que exprime a importância do elemento subjetivo dolo:

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.

No caso concreto, e como se vê no relatório fiscal, o ilustre auditor qualificou a multa ao argumento de que o sujeito passivo teria agido no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores, *“imputando aos compradores de imóveis a responsabilidade pelo pagamento das comissões/premiações de venda aos corretores autônomos pelos serviços de intermediação imobiliária”*.

Entretanto, e como frisado acima, o Superior Tribunal de Justiça, em recurso representativo de controvérsia, que, portanto, vincula este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reconheceu que a obrigação de pagar a comissão ao corretor pode ser transferida ao comprador do imóvel, de tal forma que o único fundamento utilizado pela fiscalização jamais poderia servir de argumento para a qualificação da multa, sob pena de transmutar-se o lícito em ilícito.

A existência de recurso representativo de controvérsia, ademais, demonstra que essa transferência é uma prática de mercado das imobiliárias em geral (vide art. 1036 do CPC, segundo o qual a afetação para julgamento como recurso repetitivo está atrelada à multiplicidade de recursos com a mesma matéria), cuja finalidade é econômico-empresarial, e não tem o intuito de mascarar a existência do fato gerador. Isto é, o mercado imobiliário tem transferido o ônus do pagamento da comissão ao comprador não por fins fiscais, mas sim por razões estritamente negociais, descabendo cogitar de sonegação, fraude ou conluio.

Logo, o recurso da Fazenda Nacional não merece provimento, nessa parte.

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso da Fazenda e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Fl. 15 do Acórdão n.º 9202-010.624 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 11080.725464/2015-91