



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.728037/2014-83
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.286 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 15 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LPS SUL - CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DIVERSA. IMPOSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial em relação à matéria “possibilidade de ajuste do lançamento segundo o regime de tributação considerado correto pelo julgador”, e, por maioria de votos, em não conhecer do recurso em relação à matéria “divergência quanto à caracterização da prestação de serviços dos corretores à imobiliária fiscalizada para efeito de incidência tributária”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram pelo conhecimento nesse ponto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. Votou pelas conclusões do voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.286 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11080.728037/2014-83

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 14.782/14.811) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1401-002.191** (fls. 14.768/14.780), o qual negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPJ E REFLEXOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há fundamentos para exigir da Recorrente qualquer valor a título de IRPJ, pois na situação fática versada nos autos 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. Razão pela qual, impossível dela exigir o pagamento do crédito tributário em questão. Devem ser preservados os efeitos da relação existente entre corretores, imobiliárias e construtoras e não tendo sido verificado o pagamento direto ou indireto pela imobiliária, a autuação fiscal deve ser considerada improcedente.

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITA. LIMITE LEGAL ULTRAPASSADO. MUDANÇA NECESSÁRIA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. ANO-CALENDÁRIO 2011.

Constatado que a receita bruta total superou o limite legal para permanência no regime de tributação pela regras do Lucro Presumido, eventual lançamento de ofício relativo a fato gerador posterior (ano-calendário seguinte) não pode se dar sob as regras deste regime. Lançamento que se cancela.

Por bem resumir o litígio, reproduzo o relato constante da decisão recorrida:

Trata-se de Auto de Infração por Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juntamente com os reflexos sobre a Contribuição Social sobre o Lucro – CSSL e PIS/COFINS acompanhado dos Juros de mora e multa de ofício qualificada, por falta de recolhimento dos tributos, decorrente da omissão de receitas de corretagem (remunerações pagas ou creditadas a título de comissão/premiação de venda na intermediação imobiliária).

Aduz a fiscalização que a imobiliária fiscalizada deixa de registrar como receita de corretagem o valor das comissões pagas aos corretores autônomos que lhe prestam serviços diretamente pelos adquirentes-compradores das unidades imobiliárias, razão pela qual ocorre redução indevida da base de cálculo do IRPJ, CSSL, PIS e COFINS. Relata ainda também que a fiscalizada deixou de promover a retenção do imposto de renda sobre as remunerações de seus prestadores de serviços.

Segundo a acusação fiscal, as informações e esclarecimentos prestados pela própria fiscalizada como também por compradores, corretores e incorporadoras/construtoras, juntamente com os dados constantes na GFIP e na DIRF, evidenciaram a ausência de declaração dos pagamentos efetuados a título de comissões e premiações aos profissionais que realizavam o serviço de comercialização de imóveis e, por conseguinte, a falta de retenção na fonte e de pagamento do imposto de renda devido.

Conforme descrito no Auto, o lançamento do IRPJ foi apurado sob as regras do Lucro Presumido e decorre de:

0001 OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

Omissão de receitas decorrentes de intermediação imobiliária, conforme descrição dos fatos constante no Termo de Verificação Fiscal, que constitui parte integrante e inseparável dos Autos de Infração lavrados em face do contribuinte fiscalizado

(...)

Arrolados também como sujeitos passivos (responsáveis solidários) nos Autos de infração:

(...)

Apreciadas as impugnações, em decisão de Primeira Instância, a DRJ em Florianópolis, por unanimidade, manteve parcialmente o crédito em razão do cancelamento do lançamento na parte relativa ao ano-calendário 2011, manteve a responsabilidade da LPS Brasil Consultoria e afastou a responsabilidade solidária de Luciano Padilha Faraco. Por maioria, manteve a responsabilidade solidária de Marcelo Horn Pegoraro, enquanto que, no voto de qualidade, excluíram a responsabilidade dos demais autuados André Gustavo Pessoa de Oliveira, Marcello Rodrigues Leone, João Paulo Silva Galvão e Robson Pereira Paim.

De acordo com a decisão da DRJ, os valores exonerados foram os seguintes:

(...)

Assim, houve RECURSO DE OFÍCIO, tendo em vista a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, do Ministro de Estado da Fazenda.

Em sede de RECURSO VOLUNTÁRIO, a recorrente LPS SUL alegou, em síntese, que o auto de infração é nulo em razão de sua iliquidez e incerteza, pois considerou como receita tanto as intermediações na venda/compra de imóveis novos (propriedade das construtoras/incorporadoras) quanto usados. Defende que a mudança de critério jurídico pela fiscalização é inadmissível, tendo-se em conta que já teria sido objeto de outra ação fiscal sobre a mesma matéria sobre fatos geradores anteriores nos quais nada foi apurado. Alega a necessidade de rateio da corretagem ainda que houvesse a contratação pelo incorporador (co-corretagem) e a inexistência de contrato de corretagem entre incorporador e imobiliária posto que a autorização para alienação do imóvel não tem os efeitos de um contrato desse tipo. Entende que o modelo de negócios é totalmente compatível com a legislação do mercado imobiliário. Aduz que não houve terceirização da atividade fim considerando-se que participa efetivamente na intermediação imobiliária. Entende não cabível a conclusão pela omissão de receitas posto que decorrente de uma presunção de fato indiciário. Tece considerações acerca do descabimento da multa qualificada e impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

De outro lado, a LPS BRASIL arguiu, preliminarmente, a nulidade do termo de responsabilidade solidária por falta de motivação. Aduz inexistir responsabilidade tributária da recorrente posto que se tratariam de pessoas jurídicas distintas com personalidade jurídica próprias, bem como sustenta a ausência de interesse comum entre as recorrentes posto que a norma se dirige às pessoas que participam do fato gerador antecedente da regra matriz. Alega a impossibilidade de exigência de multa considerando-se que não lhe foi imputada a prática de atos fraudulentos e que somente o infrator poderia responder.

Em CONTRARRAZÕES, a PGFN defendeu a validade do trabalho fiscal – motivação, liquidez e certeza do auto de infração, ausência de mudança de critério jurídico e quanto ao mérito aduz que se verificou com clareza, por meio do trabalho fiscal, foi que a imobiliária fiscalizada realiza a atividade de intermediação por meio de corretores ditos “autônomos”, mas que, em verdade, atuam como “longa manus” da imobiliária, verdadeiros órgãos da sociedade na prestação de serviços realizando todos os atos materiais necessários para concreção das alienações das unidades imobiliárias. E mais, extrai-se do conjunto probatório o caráter de exclusividade com que atuavam os corretores para a fiscalizada, derrubando, assim, a suposta autonomia. O pagamento indireto adotado pela recorrente como forma de remunerar seus corretores não desnaturaliza sua sujeição passiva na relação jurídica tributária.

Em sessão de 20 de fevereiro de 2018, a Turma Julgadora *a quo* negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao voluntário com base no referido Acórdão n.º **1401-002.191**.

Intimada dessa decisão, a PGFN interpôs o recurso especial (fls. 14.782/14.811), o qual não foi admitido em despacho prévio com base nas seguintes razões (fls. 14.887/14.892):

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “divergência quanto à caracterização da prestação de serviços dos corretores de imobiliária fiscalizada para efeito de incidência tributária”

(...)

Com relação a essa primeira matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de incidências diversas, regidas por legislações específicas, cada uma delas com suas características e nuances.**

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de *Auto de Infração por Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)*, juntamente com os reflexos sobre a *Contribuição Social sobre o Lucro – CSSL e PIS/COFINS* [...], por falta de recolhimento dos tributos, decorrente da omissão de receitas de corretagem (remunerações pagas ou creditadas a título de comissão/premiação de venda na intermediação imobiliária), nos **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 9202-003.834, de 2016, e 2402-003.189, de 2012), **ao contrário**, tratou-se de *auto de infração*, [...] relativo ao *Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF*, por deixar a contribuinte de arrecadar e recolher o imposto incidente sobre a remuneração dos corretores de imóveis que lhe prestaram serviços autônomos de corretagem de imóveis (**primeiro acórdão paradigma**) e de lançamento de *contribuições devidas à Seguridade Social*, correspondentes à contribuição do contribuinte individual, cuja arrecadação e recolhimento passou a ser responsabilidade da empresa após a vigência da Lei n.º 10.666/2003 (**segundo acórdão paradigma**).

São, pois, **incidências distintas, regidas por legislações específicas**, a demandarem, forçosamente, interpretações diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

Como destacado anteriormente, se os acórdãos confrontados examinaram **normas jurídicas distintas**, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da **mesma norma jurídica**.

De se destacar que, com a edição do novo RI/CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015 — **aplicável ao recurso interposto** —, esse fato ficou bem ressaltado, pela exigência, constante do § 1º do art. 67 (Anexo II), com a redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016 (em vigor a partir de 15/02/2016), de que: “*Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.*”

Em conclusão: não há como se comparar situações que atraem incidências específicas e distintas entre si, porque a divergência de conclusões fica justificada pela interpretação dada aos comandos legais autônomos e independentes.

(2) “possibilidade de ajuste do lançamento segundo o regime de tributação considerado correto pelo julgador”

(...)

No que se refere a essa segunda matéria, também **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de incidências diversas, regidas por legislações específicas, cada uma delas com suas características e nuances.**

Enquanto na **decisão recorrida** eventual lançamento de ofício deveria ser feito sob as regras do *Lucro Real* ou *Arbitrado*, nunca pelo *Lucro Presumido*, no **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1402-00.728, de 2011), alterou-se a sistemática de apuração do *lucro real* para *lucro arbitrado*.

São, pois, **incidências distintas, regidas por legislações específicas**, a demandarem, forçosamente, interpretações diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

Como destacado anteriormente, se os acórdãos confrontados examinaram **normas jurídicas distintas**, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da **mesma norma jurídica**.

De se destacar que, com a edição do novo RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 — **aplicável ao recurso interposto** —, esse fato ficou bem ressaltado, pela exigência, constante do § 1º do art. 67 (Anexo II), com a redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016 (em vigor a partir de 15/02/2016), de que: “*Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.*”

Em conclusão: não há como se comparar situações que atraem incidências específicas e distintas entre si, porque a divergência de conclusões fica justificada pela interpretação dada aos comandos legais autônomos e independentes.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **não caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

(...)

Não se conformando com o teor do despacho, a PGFN apresentou Agravo (fls. 14.894/14.908), tendo sido este assim admitido (fls. 14.911/14.920):

(...)

O Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente às seguintes matérias:

- i) "**divergência quanto à caracterização da prestação de serviços dos corretores à imobiliária fiscalizada para efeito de incidência tributária**"; e
- ii) "**possibilidade de ajuste do lançamento segundo o regime de tributação considerado correto pelo julgador**".

Aprecia-se, pois, por matéria, as razões trazidas em sede de Agravo.

DIVERGÊNCIA QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DOS CORRETORES À IMOBILIÁRIA FISCALIZADA PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

(...)

O acórdão recorrido trata de imputação de omissão de receitas de corretagem, representadas por remunerações pagas ou creditadas a título de comissão ou premiação na intermediação de venda de imóveis, e diz respeito aos anos de 2010 e 2011. O voto condutor do referido acórdão, após transcrever o "*modelo de negócios*" adotado pela fiscalizada, indica os seguintes fundamentos para considerar improcedentes as exigências formalizadas por meio dos presentes autos:

(...)

Nota-se, portanto, que a discussão travada nos autos gira em torno do MODELO DE NEGÓCIO adotado pela ora Agravante, e não exatamente sobre as incidências tributárias. Estas, inquestionavelmente, decorrem do entendimento acerca desse MODELO, se contrário à legislação tributária, como sustentou a Fiscalização nas suas peças de acusação, ou, em conformidade com essa legislação e outras, como entende o acórdão recorrido. Diante de tal consideração, o fato de os acórdãos paradigmas terem

tratado de incidências tributárias diversas das que foram formalizadas por meio do presente processo, que parece ter sido a linha adotada pelo exame atacado para negar seguimento ao recurso especial, não são relevantes para fins de demonstração de divergência jurisprudencial, pois o que pretende a Agravante é comprovar a ocorrência de dissenso em relação à CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DOS CORRETORES À IMOBILIÁRIA FISCALIZADA. Obviamente, uma vez dirimida essa questão, caberá discutir em seara própria os efeitos tributários decorrentes.

Não custa ressaltar que, aqui, cabe apenas averiguar se a Agravante aportou aos autos acórdão paradigma que, tratando de circunstâncias fáticas semelhantes, emitiu entendimento diverso acerca do MODELO NEGÓCIO adotado pela contribuinte fiscalizada, pois é disso que o acórdão recorrido trata e é a essa questão que a matéria suscitada no recurso especial diz respeito.

O acórdão paradigma nº 9202-003.834, que teve como Recorrente empresa que, pelo que se pode supor, pertence ao mesmo Grupo da autuada nos presentes autos (LPS BRASÍLIA CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA), e não a mesma contribuinte, como alega a Agravante, embora diga respeito à incidência tributária diversa, debruçou-se sobre o aqui denominado MODELO DE NEGÓCIO adotado pela contribuinte fiscalizada. Quanto à diversidade de incidência tributária, inclusive, cabe transcrever passagem do voto condutor do referido paradigma que, tratando da demonstração da divergência jurisprudencial naqueles autos, esposou entendimento convergente com o que foi aqui declinado, senão vejamos:

[...]

Aqui, para fins de esclarecimento quanto aos critérios utilizados para conhecimento do recurso, cabe fazer as seguintes colocações:

- em que pese o acórdão paradigma nº 2403.002509 ter tratado de Contribuições Previdenciárias, enquanto o crédito tributário objeto do presente processo é decorrente do Imposto sobre a Renda;

- a situação fática é exatamente a mesma e o que se discute, em ambos, é a qualificação jurídica da operação, para fins de incidência tributária, uma prejudicial de mérito;

- e essa qualificação é fundamental para aplicação do art. 123 do Código Tributário Nacional, norma geral de Direito Tributário. (O GRIFO NÃO É DO ORIGINAL)

No que diz respeito à QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DA OPERAÇÃO, que, como já dito, é idêntica à apreciada pelo acórdão recorrido, o paradigma nº 9202-003.834 registra que:

(...)

6. "o pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar a natureza da operação realizada: o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros";

7. comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço do corretor para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias;

Indubitavelmente, no que tange à CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DOS CORRETORES À IMOBILIÁRIA FISCALIZADA PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, matéria suscitada pela Agravante, os acórdãos confrontados, recorrido e paradigma nº 9202-003.834, apreciando circunstâncias idênticas, emitem pronunciamentos distintos, ficando demonstrado, assim, o dissenso jurisprudencial.

O acórdão paradigma nº 2402-003.189, que também teve a pessoa jurídica LPS BRASÍLIA CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA no polo passivo da obrigação tributária formalizada, apreciou, de igual forma, o MODELO DE NEGÓCIO analisado pelo acórdão recorrido. Embora mais econômico do que o paradigma anterior na análise da qualificação jurídica do MODELO em questão, ao se pronunciar sobre os argumentos da contribuinte de que os corretores autônomos não teriam prestado

serviços a ela, mas, sim, aos compradores do imóveis, e de que teria optado por ser uma vitrine de imóveis, utilizando o peso de sua marca, a respeitabilidade de seu nome para, mediante os meios de comunicação, atrair a atenção do público consumidor, assinalou que tais alegações divergiam da realidade fática retratada naqueles autos. Consignou também que o simples fato da contribuinte ter transferido o ônus do pagamento das comissões para os compradores, não desqualificava sua relação pessoal e direta com o fato gerador, na condição de verdadeira tomadora dos serviços dos corretores autônomos. É certo que referido paradigma ateu-se mais à questão da obrigação tributária formalizada, mas, para isso, ainda que de forma econômica, como já dito, teve que firmar o entendimento de que, no caso, a contribuinte atuada, a partir da caracterização da prestação de serviços dos corretores à ela, revelou-se como a verdadeira responsável pelas incidências tributárias, residindo aí a efetiva demonstração do dissídio jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

Assim, diferentemente do concluído pelo exame agravado, resta configurada a divergência jurisprudencial relativamente à matéria sob análise.

POSSIBILIDADE DE AJUSTE DO LANÇAMENTO SEGUNDO O REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONSIDERADO CORRETO PELO JULGADOR

(...)

O acórdão recorrido, em sede de apreciação de recurso de ofício e ratificando a decisão de primeiro grau, decretou a nulidade do lançamento tributário relativo ao ano calendário de 2011, visto que, no ano de 2010, considerada a receita tida como omitida pela autoridade fiscal, a contribuinte ultrapassou o limite para tributação pelo LUCRO PRESUMIDO, regime adotado pela Fiscalização. No caso, a tributação relativa ao ano de 2011 deveria se dar segundo as regras do lucro real ou arbitrado.

Nos termos do seu relatório, o acórdão paradigma nº 1402-00.728 tratou da situação em que, a partir da constatação de omissão de receitas, a autoridade fiscal promoveu a tributação dos valores apurados tomando por base o LUCRO REAL TRIMESTRAL. Considerados também os termos do relatório do citado paradigma, a fiscalizada alegou, em sede de recurso voluntário, que a Fiscalização, ao considerar como lucro líquido para fins de determinação do lucro real 100% da receita tida como omitida, não observou a legislação tributária vigente, visto que deveria ter apurado referido resultado contábil com base nas disposições das leis comerciais, conforme estabelecido no § 1º do art. 37 da Lei nº 8.981/95.

Apreciando tal argumentação, o paradigma em referência, considerando os elementos retratados naqueles autos, concluiu que: i) a contabilidade da contribuinte atuada não merecia credibilidade; ii) nessas circunstâncias, os incisos I e II do art. 47 da Lei nº 8.981/95 e os arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda determinam que o lucro deve ser arbitrado; e iii) o ARBITRAMENTO DO LUCRO não é faculdade concedida pela lei, mas, sim, imposição.

Em suma: no acórdão paradigma nº 1402-00.728, a Turma julgadora, entendendo que naquele caso o regime adotado pela autoridade fiscal (LUCRO REAL TRIMESTRAL) não estava correto, decidiu alterar o regime de tributação para LUCRO ARBITRADO (é importante observar que, ao menos nos termos do relatório do citado paradigma, não houve por parte da então Recorrente solicitação para que fosse promovida a alteração do regime de tributação, mas, sim, observância das normas da legislação comercial na apuração do lucro líquido).

No acórdão recorrido, diferentemente, a Turma julgadora, deparando-se com situação em que o regime de apuração adotado pela autoridade fiscal (LUCRO PRESUMIDO) não estava correto, decretou a NULIDADE do lançamento.

Patente, pois, a divergência jurisprudencial, cabendo pontuar que os regimes de tributação envolvidos nos casos apreciados pelos acórdãos comparados não são relevantes para a demonstração do dissenso, mas, sim, a possibilidade, ou não, de a autoridade julgadora alterar a forma de tributação adotada no lançamento original.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente às matérias: i) "**divergência quanto à caracterização da prestação de serviços dos corretores à imobiliária fiscalizada para efeito de incidência tributária**"; e ii) "**possibilidade de ajuste do lançamento segundo o regime de tributação considerado correto pelo julgador**".

Em seguida foram opostos embargos inominados (fls. 14.928/14.935), esclarecendo que *diante da possibilidade de alteração do julgado pela CSRF, deve ser saneada a inexistência constatada, devida a lapso manifesto decorrente da falta de conhecimento e julgamento dos recursos voluntários interpostos por LPS Brasil e por Marcelo Horn Pegoraro*.

Tais embargos foram conhecidos para suprir-lhe o lapso manifesto mencionado, em conformidade com o Acórdão nº **1401-004.078** (fls. 14.932/14.935).

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 14.953/14.993). Questiona o conhecimento recursal em relação às duas matérias admitidas e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

E para fins da análise de conhecimento recursal, é preciso pontuar que, sob um mesmo *modelo negocial*, o fisco federal exigiu da contribuinte e demais empresas do *Grupo Lopes*, na qualidade de *imobiliárias*: **(i)** IRPJ e Reflexos, calculados sobre a receita considerada omitida por ocasião da venda dos imóveis intermediados, receita esta correspondente ao somatório dos montantes pagos pelos seus clientes aos corretores, considerados como *meros repasses*, como é o caso presente; e **(ii)** contribuições previdenciárias e IRRF, também calculados sobre a remuneração dos corretores, em razão da caracterização de prestação de serviços por eles à imobiliárias, que é o caso dos *paradigmas*.

Sob a égide, então, de um único MODELO DE NEGÓCIO, desdobram-se ao menos duas relações jurídicas que, apesar de não se confundirem, de fato guardam semelhança quanto à origem. São elas:

(i) a relação jurídica entre a imobiliária e os seus clientes (os compradores dos imóveis), sendo esta a verdadeira matéria envolvida nesse processo administrativo. Nesse ponto, então, a questão consiste em definir qual a **receita** tributável da contribuinte, considerando a sua opção pelo lucro presumido: se correspondente apenas aos valores por ela faturados e recebidos diretamente dos seus clientes – como foi o procedimento adotado pela contribuinte –, ou se, além disso, também compõem a *receita própria* os montantes pagos pelos compradores aos corretores, como foi o entendimento fiscal; e

(ii) a relação jurídica entre as imobiliárias e os corretores pessoas físicas, no sentido de aferir se há ou não prestação de serviços com a consequente obrigação de recolhimento de contribuições previdenciárias e retenção de IRRF a cargo da empresa imobiliária.

Embora tais relações envolvam tributos distintos, é inegável que, a partir da leitura do acórdão recorrido, a análise e enquadramento jurídico dessa *segunda relação jurídica* poderia impactar diretamente o desfecho do presente caso, revelando-se o ponto em comum que atesta a alegada divergência. Isso porque, para afastar a infração de omissão de receita, a decisão *a quo*, em sentido contrário do *paradigma*, adotou como premissa justamente a inexistência de relação de trabalho entre a contribuinte – imobiliária – e os *corretores*.

Veja-se, a propósito, o seguinte trecho do voto condutor:

(...)

Do modelo de negócios demonstrado pela LPS:

Esclarece a Recorrente que o modelo de negócios por ela adotado consiste no seguinte:

(...)

Esse modelo de negócios adotado pela Recorrente se mostra perfeitamente legítimo, pois encontra amparo na legislação pertinente:

Código Civil

Art. 728. Se o negócio se concluir com a intermediação de mais de um corretor, a remuneração será paga a todos em partes iguais, salvo ajuste em contrário.

Lei 6.530/78

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.

Tal modelo de negócios, foi inclusive referendado recentemente pelo STJ, em sede do julgamento do RESP 1.599.511, repetitivo com publicação em 06/09/2016, cuja ementa foi assim redigida:

(...)

Portanto, feita a análise acima e considerada a análise trazida no Parecer do Professor Marco Aurélio Greco anexado aos autos, verifica-se que o modelo de negócios praticado pela Recorrente era perfeitamente possível, não havendo que se falar em simulação.

Parecer do qual, trago a colação trechos bastante pertinentes para esclarecimento do tema:

(...)

Diante de tais argumentos, evidente a idéia de que a aplicação de 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.

Não há fundamentos para exigir da Recorrente qualquer valor a título de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, pois devem ser preservados os efeitos da relação existente entre corretores, imobiliárias e construtoras e não tendo sido verificado o pagamento direto ou indireto pela imobiliária, a autuação fiscal deve ser considerada improcedente.

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.

Como se pode perceber, não houve pagamento de remuneração por parte do recorrente aos corretores associados (os pagamentos foram realizados pelos compradores), assim, por consequência não houve omissão de receitas, já que a parcela da corretagem atribuída pela fiscalização à imobiliária é reconhecidamente devida aos corretores associados.

Também, 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.

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.

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:

(...)

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.

Portanto, entendo que merece provimento o recurso voluntário, uma vez que os pagamentos das comissões foram realizados pelos adquirentes dos imóveis destinados aos corretores associados, não caracterizando receita sujeita a tributação na recorrente.

Favoráveis a legitimidade do modelo de negócios praticado pela Recorrente, bem como a impossibilidade de sujeição passiva tributária por parte dela pelos valores de titularidade dos profissionais autônomos, temos os seguintes precedentes, inclusive desta Turma:

(...)

Acórdão: 1401-002.069

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

Não há fundamentos para exigir da Recorrente qualquer valor a título de IRRF, pois na situação fática versada nos autos 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 ou mesmo IRRF. Razão pela qual, impossível dela exigir o pagamento do crédito tributário em questão.

Acórdão 2403-002.508

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CORRETAGEM DE IMÓVEIS. PAGAMENTO INDIRETO POR PARTE DA VENDEDORA. NÃO VERIFICAÇÃO. PAGAMENTO ACORDADO E REALIZADO PELO COMPRADOR ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE PROVAS DE DESEMBOLSO FINANCEIRO DA VENDEDORA PARA ADIMPLEMENTO DE COMISSÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Demonstrado nos autos que a comissão de corretores autônomos é realizada pelo comprador, mediante estipulação contratual, não há que se falar em lançamento em face da vendedora do imóvel, contra a qual não restou demonstrar a efetiva saída de recursos de seu caixa para adimplemento de tal parcela.

Como se vê, a razão de decidir do acórdão recorrido – contrária à infração de omissão de receita, em um cenário de tributação de ofício pelo lucro presumido – tem por premissa justamente *a inexistência de relação de prestação de serviços entre corretores associados e a recorrente.*

Nesse sentido, para afastar a alegada caracterização de receita própria, entendeu a Turma Julgadora que não houve serviço prestado pelos corretores à contribuinte (imobiliária), **valendo-se inclusive de precedentes proferidos no âmbito de IRRF e contribuições**

previdenciárias, do qual chama atenção o Acórdão nº 1401-002.069, julgado este que inclusive foi reformado pelo *primeiro paradigma* trazido pela Fazenda em seu Apelo.

Mais precisamente, embora não tratando de IRPJ e Reflexos, os *paradigmas* (Acórdãos 9202-003.834 e 2402-003.189) entenderam que, embora não tenha a contribuinte efetuado o pagamento direto das “remunerações” dos corretores, a imobiliária seria sim a titular da receita integral, possuindo relação pessoal e direta com o fato gerador justamente por figurar como verdadeira tomadora dos serviços de corretagem. Daí a divergência jurisprudência em relação a esta *primeira matéria*, que a meu ver indiscutivelmente se faz presente em face dessa questão antecedente que gira em torno da relação jurídica entre imobiliária e corretores autônomos.

Ora, caso adotada a interpretação conferida pelos *paradigmas* – em prol da existência de relação de trabalho entre a imobiliária e os corretores – é certo que o acórdão recorrido seria reformado, o que reforça a caracterização do dissídio tal como sustentado pela PGFN.

Já quanto à *segunda matéria*, me curvo à negativa de conhecimento recursal na linha do que havia concluído o despacho de admissibilidade originário (fls. 14.887/14.892), que assim concluiu:

Enquanto na **decisão recorrida** eventual lançamento de ofício deveria ser feito sob as regras do Lucro Real ou Arbitrado, nunca pelo Lucro Presumido, no **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1402-00.728, de 2011), alterou-se a sistemática de apuração do lucro real para lucro arbitrado.

São, pois, **incidências distintas, regidas por legislações específicas**, a demandarem, forçosamente, interpretações diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

Feitas essas considerações, conheço parcialmente do recurso especial, apenas em relação à matéria **CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DOS CORRETORES À IMOBILIÁRIA FISCALIZADA PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Redator Designado

Com o devido pedido de desculpas, ousou discordar do entendimento do ilustre Relator, especificamente no que tange à matéria “divergência quanto à caracterização da prestação de serviços dos corretores à imobiliária fiscalizada para efeito de incidência tributária”, em que pesem os bem fundamentados argumentos por ele apresentados.

Não se pode conhecer, também no ponto mencionado, do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional. Explico.

O recurso especial tem seu cabimento regido pelas disposições do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, RICARF, contidas nos artigos 67 a 70.

Reproduzo o artigo 67:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais. 77

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

(...)”

(destaques não constam do RICARF)

A leitura atenta do caput do artigo 67 das disposições regimentais deixa patente que o recurso especial só é cabível **contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente** da exarada por outra turma de julgamento.

Tal determinação demonstra claramente que não é a Câmara Superior uma terceira instância de julgamento cabendo a ela, somente, uniformizar o entendimento do Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ora, para tanto, resta claro que o papel da Câmara Superior é definir qual a melhor interpretação que se deva dar ao caso que despertou entendimentos diversos no âmbito do CARF.

Cediço que a **interpretação no direito tributário se dá perante a norma jurídica** que apresenta lacuna ou antinomia aparente, consoante dispõe os artigos 107 combinado com 108 do Código Tributário Nacional, impossibilitando sua aplicação ao caso concreto que se analisa.

Essa é a lição de Paulo de Barros Carvalho. No clássico *Direito Tributário Linguagem e Método* (2ª ed, Ed Noeses, pag. 416), o Professor Emérito da USP e da PUC leciona:

“Em outras palavras, e pondo entre parênteses as especulações lógico-sintáticas, sem as quais não se pode pensar em sentido semântico, **o jurista aparece como intérprete**, por excelência, **dos textos prescritivos do direito posto, atravessando com sua análise construtiva, o sistema de normas positivadas, em que os comportamentos interpessoais se encontram** modalizados em obrigatórios, proibidos e permitidos.”

(destaques não constam do original)

Claro, como sempre, o ensinamento do Professor Titular da USP e da PUC: a interpretação do direito exige a construção de sentido a partir da norma posta e da conduta a ela aplicável.

Não é outro o entendimento de Luís Eduardo Schoueri. Em sua obra *Direito Tributário* (Ed Saraiva, 3ª ed., pág 678), citando a tese de doutorado do também Professor da São Francisco, Gerd W. Rothmann, ele explica:

“Dai a importância da qualificação “antes de ser possível uma subsunção, norma e situação de fato devem ser colocadas numa posição subsumível. Isto, de um lado, exige a busca do respectivo dispositivo legal e, pelo outro lado, uma situação de fato que contenha dados sobre todos aqueles fatos que são relevantes para a norma tomada em consideração”.

(novamente destacamos)

Tais lições corroboram o que sempre se diz: o Direito Tributário é um direito de sobreposição, ou seja, a incidência da norma tributária deve ser analisada considerando os fatos que a ela se pretende ofertar.

Logo, se torna inegável, que o pretense dissenso jurisprudencial que enseja o recurso especial administrativo no âmbito tributário federal, deve sempre ser tomado cotejando-se a mesma norma jurídica e fatos similares que ensejaram uma decisão diversa de outra que se embasou no mesmo conjunto de análise.

Não foi o que se observou no caso em apreço. O recorrido versa sobre determinado tributo e os paradigmas, pasmem, versam sobre tributo distinto. Totalmente despidendo, mas por incrível que pareça imprescindível, dizer que tal distinção entre o imposto de renda e as contribuições previdenciárias decorre da legislação de regência de cada tributo.

Tal fato não passou despercebido do nobre Relator. Reproduzo seu voto:

“**Embora tais relações envolvam tributos distintos**, é inegável que, a partir da leitura do acórdão recorrido, a análise e enquadramento jurídico dessa segunda relação

jurídica poderia impactar diretamente o desfecho do presente caso, revelando-se o ponto em comum que atesta a alegada divergência. Isso porque, para afastar a infração de omissão de receita, a decisão *a quo*, em sentido contrário do *paradigma*, adotou como premissa justamente a inexistência de relação de trabalho entre a contribuinte – imobiliária – e os *corretores*.

(destaquei)

Aqui o ponto fulcral da discordância com o ínclito Conselheiro.

Não cabe a CSRF rediscutir – sem a apresentação de decisões baseadas em mesma(s) norma(s) jurídica(s) – as premissas fáticas que podem resultar em interpretações distintas da aplicação da lei tributária.

Como dito, não se trata de instância revisora e sim uniformizadora.

Por todo o exposto, não conheço do recurso especial em sua inteireza.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais orientei meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional quanto à primeira matéria, nesse ponto acompanhando o i. Redator Designado pelas conclusões.

Na minha leitura, quanto a essa matéria o voto condutor do acórdão recorrido possui um fundamento autônomo que não foi atacado pela Recorrente, o que faz com que o recurso especial da Fazenda Nacional não se revele hábil a reformar a conclusão a que chegou a turma *a quo* quanto ao cancelamento da presente autuação.

De fato, o acórdão recorrido (ac. nº 1401-002.191), ao tratar da forma como os pagamentos eram efetuados aos corretores, valida o modelo de negócios adotado pelo sujeito passivo, concluindo que “... *verifica-se que o modelo de negócios praticado pela Recorrente era perfeitamente possível, não havendo que se falar em simulação.*”

Neste ponto, os paradigmas apresentados pela Recorrente são aptos a atacar essa conclusão, como bem exposto pelo i. Relator Luis Henrique Marotti Toselli em seu voto (vencido) *supra* (grifamos):

Mais precisamente, embora não tratando de IRPJ e Reflexos, os paradigmas (Acórdãos 9202-003.834 e 2402-003.189) entenderam que, **embora não tenha a contribuinte efetuado o pagamento direto das “remunerações” dos corretores, a imobiliária possuiria, sim, relação pessoal e direta com o fato gerador, figurando como verdadeira tomadora dos serviços de corretagem.** Daí a divergência jurisprudência em relação a esta primeira matéria, que se faz justamente em face dessa questão antecedente que gira em torno da relação entre imobiliária e corretores autônomos.

Não obstante, após concluir que não se tratou de uma simulação (isto é, após concluir, diferentemente dos paradigmas apontados, que a imobiliária não seria a verdadeira tomadora dos serviços de corretagem, mas sim os clientes diretamente), o voto condutor do acórdão recorrido também observa que tal modelo de negócio igualmente não poderia ser desconsiderado sob argumento de se tratar de “planejamento tributário fraudulento”, ocasião em que aborda um segundo argumento, qual seja, o de que mesmo que se considerasse a imobiliária como a tomadora de serviços, os valores devidos aos corretores seriam, para esta, dedutíveis, veja-se (grifamos):

Também, **não podemos afirmar que tal modelo de negocio, 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 calculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro.

Não houve questionamento quanto a esse argumento exposto pelo voto condutor do acórdão recorrido, sendo que trata-se de um fundamento adicional deste. De fato, nesse ponto o que o acórdão recorrido está a observar é que, mesmo que se aceitasse a premissa da autoridade autuante de que as comissões deveriam ser consideradas receita (omitida) da imobiliária, isso não resultaria em tributação, eis que quando a imobiliária repassasse os respectivos valores aos corretores ela incorreria em despesas dedutíveis.

Nesse ponto, observo que a contribuinte em questão foi autuada no regime de lucro presumido, de maneira que há dúvida quanto à própria aplicabilidade, ao caso concreto, desse fundamento específico do acórdão recorrido. Mas fato é que não houve oposição de embargos de declaração quanto a essa conclusão do acórdão recorrido, que portanto prevaleceu no voto como razão de decidir autônoma do julgado.

Os paradigmas indicados pela Fazenda Nacional não tratam de IRPJ e CSLL nem abordam efeitos da dedutibilidade de pagamentos. Foi por essa razão que compreendi que a divergência jurisprudencial não restou demonstrada quanto a fundamento do voto condutor do acórdão recorrido que, por si só, seria capaz de manter a conclusão a que chegou a turma no caso em questão, pelo cancelamento da autuação.

Não se conhece do Recurso Especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

Quanto à *segunda matéria*, o recurso também não merece ser conhecido porque a comparação entre a decisão recorrida e o paradigma revela que os procedimentos diversos foram ali impostos em razão das diferentes circunstâncias fáticas analisadas. O caso dos autos discute se, para o ano calendário de 2011, a autuação poderia tomar por base o lucro presumido, quando a própria autoridade autuante, ao analisar o ano-calendário anterior, tributou receitas de valor superior ao limite legal para opção por tal regime. Já no caso do paradigma 1402-000.728, a turma, concluindo que o regime correto seria o do lucro arbitrado, analisou se poderia reduzir a base de cálculo da autuação para aquela pertinente a tal regime, analisando controvérsia jurídica diversa, portanto.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano