



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

Processo nº 11080.728038/2014-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.605 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Recorrente LPS SUL - CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2010, 2011

RELAÇÃO JURÍDICA. CLASSIFICAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INTERMEDIACÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA.

A determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar o fato de que o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA ISOLADA. LEGALIDADE. PROCEDÊNCIA.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF a título de antecipação incidente sobre pagamentos efetuados, quando o imposto deve ser retido e antecipado pela pessoa jurídica, fonte pagadora do rendimento, enseja sanção no percentual de 75%, na forma do artigo 9º da Lei 10.426, de 2002 que aponta para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA QUALIFICADA.

Em suposto planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o

dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS ISOLADOS. IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. FONTE PAGADORA.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

MULTA. ART. 112 DO CTN.

O art. 112 do CTN somente se aplica quando houver dúvida quanto à capitulação legal do fato; ou à natureza ou às circunstâncias materiais do fato; ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; ou à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; ou, ainda, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SUMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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 autuada em seus negócios, não há que se atribuir tal responsabilidade a quem não deu causa, mormente quando a conduta da autuada 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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de impedimento dos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Cecília Dutra Pillar, Márcio Henrique Sales Parada e Rosemary Figueiroa Augusto, suscitada pelo advogado do Contribuinte em razão da instituição do Bônus de Produtividade pela Medida Provisória nº 765, de 29/12/2016; nos termos do pronunciamento, por escrito, dos Conselheiros arguidos, vencido o Conselheiro Dilson Jatáhy Fonseca Neto, que votou pelo impedimento. Os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Martin da Silva Gesto e José Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado) votaram pelas conclusões. Por maioria de votos, rejeitar as demais preliminares, vencida a Conselheira Junia

Roberta Gouveia Sampaio, que as acolheu. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial aos recursos voluntários para: a) desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%; e b) afastar a responsabilidade solidária de Marcelo Pergoraro; vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator), Dílson Jatahy Fonseca Neto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento integral aos recursos voluntários. Foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, na parte em que foi vencido o Relator.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator.

(assinado digitalmente)

Márcio Henrique Sales Parada - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Martin da Silva Gesto, Márcio Henrique Sales Parada, Rosemary Figueiroa Augusto, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Cecília Dutra Pillar, Dílson Jatahy Fonseca Neto e José Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado).

Fez sustentação oral, pelo Contribuinte, o Advogado Roberto Quiroga Mosquera, OAB nº 83.755/SP, e, pela Fazenda Nacional, a Procuradora Raquel Godoy de Miranda Araújo Aguiar.

Relatório

Tratam-se de Recursos Voluntários interpostos nos autos do processo nº 11080.728038/2014-28, em face do acórdão nº 07-37.542, julgado pela 3ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS) no qual os membros daquele colegiado entenderam "*em (a) julgar improcedente a impugnação apresentada pela Interessada, mantendo o crédito tributário exigido; e (b) manter a Responsável Solidária **LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A; (II) por maioria de votos, manter a responsabilidade solidária de Marcelo Horn Pegorare, vencido o Relator nesta matéria. Designado para redigir o Voto Vencedor o julgador Murillo Lo Visco; e (III) por Voto de Qualidade, excluir a Responsabilidade de LUCIANO PADILHA FARACO, ANDRÉ GUSTAVO PESSOA DE OLIVEIRA, MARCELLO RODRIGUES LEONE, JOÃO PAULO SILVA GALVÃO e ROBSON PEREIRA PAIM***".

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem, que assim os relatou:

*Trata-se de (I) auto de infração relativo ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte correspondente aos anos calendários de 2010 e 2011, mediante o qual foi constituído o crédito tributário de **R\$ 1.659.397,83** a título de **Juros de Mora Exigidos***

*Isoladamente, em razão da falta de retenção de IRF, e de (2) auto de infração relativo a **Outras Multas Administradas pela RFB**, com exigência de crédito tributário de **R\$ 34.061.150,52** a título de Multa Regulamentar, aplicada em sua forma qualificada (150%).*

Demais Sujeitos Passivos

Arrolados também como sujeito passivo (responsável solidário) nos Autos de infração:

- *LPS BRASIL – CONSULTORIA DE IMÓVEIS S/A (Responsabilidade Solidária de Fato: sujeição passiva solidária de pessoa jurídica integrante de grupo econômico, art.124, inciso I do CTN).*
- *ANDRÉ GUSTAVO PESSOA DE OLIVEIRA (Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto Fato: sujeição passiva solidária de pessoa física integrante da diretoria da sociedade empresária fiscalizada, art.135, inciso III do CTN).*
- *MARCELLO RODRIGUES LEONE (Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto Fato: sujeição passiva solidária de pessoa física integrante da diretoria da sociedade empresária fiscalizada, art.135, inciso III do CTN).*
- *JOÃO PAULO SILVA GALVÃO (Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto Fato: sujeição passiva solidária de pessoa física integrante da diretoria da sociedade empresária fiscalizada, art.135, inciso III do CTN).*
- *LUCIANO PADILHA FARACO (Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto Fato: sujeição passiva solidária de pessoa física integrante da diretoria da sociedade empresária fiscalizada, art.135, inciso III do CTN).*
- *MARCELO HORN PEGORARO (Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto Fato: sujeição passiva solidária de pessoa física integrante da diretoria da sociedade empresária fiscalizada, art.135, inciso III do CTN).*
- *ROBSON PEREIRA PAIM (Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto Fato: sujeição passiva solidária de pessoa física integrante da diretoria da sociedade empresária fiscalizada, art.135, inciso III do CTN).*

*Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes nos autos de infração e **Termo de Verificação Fiscal**, foi apurada a falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre valores pagos a título de comissões de corretagem nos anos calendários 2010 e 2011. E, em razão da infração somente ter sido apurada após os encerramentos dos períodos de apuração em que os beneficiários dos rendimentos deveriam tê-los oferecidos à tributação, não foi exigido da fonte pagadora o imposto, mas sim a **multa de ofício isolada** e os **juros de mora isolados**.*

*Como parte integrante dos Autos de Infração, encontra-se às fls.13333 a 13399, o **TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**, do qual todos tiveram ciência e receberam cópia.*

*O **TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL** contém cerca de 66 páginas, de forma que aqui se apresenta um resumo do que aconteceu e que se conecta/pode conectar explicitamente com a acusação fiscal e com a impugnação.*

*De se reproduzir excertos do **TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**:*

1.2 DA PESSOA JURÍDICA FISCALIZADA:

1.2 DA PESSOA JURÍDICA FISCALIZADA:

A LPS SUL CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA (doravante designada somente LPS Sul Ltda), CNPJ 08.818.391/0001-68, é a maior e mais importante empresa atuante em intermediação na compra e venda de imóveis novos e usados no Estado do Rio Grande do Sul, além de também manter filiais e desenvolver negócios nos Estados de Santa Catarina e Paraná. A empresa é controlada pela LPS BRASIL CONSULTORIA DE IMÓVEIS S/A, CNPJ 08.078.847/0001-09, que tem sede no município de São Paulo e detém 99,99% das quotas do capital social da investida.

Segundo especificação contida no contrato social e em suas alterações posteriores (fls. 378/431 e 3867/4015), o objeto social da fiscalizada é a prestação de serviços de intermediação na compra e venda e na locação de imóveis, a prestação de consultoria de marketing imobiliário e, também, a execução da atividade de correspondente bancário.

1.2 DO OBJETO DA VERIFICAÇÃO FISCAL - NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS:

[...]

No curso da verificação fiscal foi apurado que, relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011, não foi providenciado qualquer instrumento contratual formal para regular a relação entre os construtores/incorporadores e a LPS Sul Ltda, responsável pela intermediação nas operações de compra e venda dos imóveis. No documento de fls. 08/10, a fiscalizada

declarou que os construtores e incorporadores, apenas de modo informal, em reuniões ou por meio de conversas telefônicas, “autorizavam” a imobiliária a intermediar a colocação dos imóveis junto ao mercado consumidor, de tal modo que a comissão de corretagem deveria ser suportada pelos eventuais adquirentes das unidades imobiliárias. Neste sentido, a título exemplificativo, foram apresentados dois contratos celebrados no ano-calendário de 2013, que segundo a empresa fiscalizada demonstrariam, de forma muito próxima, os acordos verbais ocorridos nos anos-calendário de 2010 e 2011 (fls. 11/25).

Tanto os acordos verbais quanto os instrumentos formais, denominados “Termo de Consultoria Imobiliária - Autorização de Corretagem e Outras Avenças”, materialmente, foram executados como contratos de corretagem, que foi efetivamente prestada pela LPS Sul Ltda. Entretanto, com a finalidade de obter vantagens tributárias indevidas, a empresa fiscalizada, em comunhão de esforços e interesses com os construtores e incorporadores (alienantes das unidades imobiliárias), promoveu a dissimulação dos mesmos, dando-lhes aparência de mera autorização para praticar intermediação em favor e também remunerada pelos adquirentes dos imóveis.

Além da dissimulação dos contratos de corretagem celebrados com os construtores e incorporadores, também foi apurada dissimulação na relação entre a empresa fiscalizada e os corretores autônomos que lhe prestaram serviços. A LPS Sul Ltda informou que a atividade de corretagem teria sido desenvolvida em regime de parceria com um grande número de corretores de imóveis autônomos, de modo que tanto a pessoa jurídica como os parceiros atuavam de forma independente, sem subordinação entre as partes, concorrendo e efetivando esforços para a aproximação de compradores e vendedores dos imóveis. E que, uma vez promovida a aproximação do vendedor e do comprador dos imóveis, a remuneração pela intermediação seria partilhada de acordo com regras pré-determinadas nos contratos de parceria. Na prática, contudo, foi possível verificar que os corretores autônomos não atuavam em regime de coparticipação, mas sim como verdadeiros prestadores de serviços para a empresa imobiliária. De modo que o procedimento de entrega de recursos pelos adquirentes de imóveis diretamente aos corretores vinculados tinha o propósito de dissimular, de acobertar o pagamento por serviços prestados que estava sendo efetuado pela imobiliária fiscalizada.

Tudo considerado, e tendo restado caracterizada a prática de simulação em negócios jurídicos, que constitui uma das modalidades de implementação da fraude fiscal definida no artigo 72 da Lei 4.502/1964, foram adotadas as seguintes providências:

- Foi recalculada a base de incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, a fim de incluir as receitas de corretagem cujo valor foi entregue pelos adquirentes de unidades imobiliárias

diretamente aos corretores que atuavam vinculados à empresa fiscalizada;

*- O valor do **imposto de renda** decorrente da omissão de receitas foi objeto de lançamento de ofício, juntamente com os reflexos de contribuição social sobre o lucro, Pis e Cofins, tudo acompanhado de juros de mora e da multa de ofício (**processo administrativo 11080.728.037/2014-83**);*

*O valor das corretagens diretamente encaminhadas aos corretores vinculados à empresa fiscalizada também foi considerado como base de incidência do imposto de renda na fonte. O fato gerador, neste caso, foi o pagamento efetuado pela imobiliária aos corretores autônomos, a título de serviços prestados sem vínculo empregatício, sendo o imposto calculado mediante a utilização da tabela progressiva mensal, e cabendo a responsabilidade pelo recolhimento à fonte pagadora. Contudo, uma vez que se trata da falta de retenção do imposto de renda, com a natureza de antecipação do devido na declaração de ajuste anual dos beneficiários, constatada após o termo final do prazo fixado para entrega daquelas mesmas declarações, foi exigido da fonte pagadora somente a **multa de ofício e os juros de mora isolados**, calculados desde a data prevista para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual das pessoas físicas (**processo administrativo 11080.728.038/2014-28**);*

Por terem sido verificadas condutas fraudulentas, na modalidade simulatória, os lançamentos de ofício foram efetuados com aplicação da multa qualificada de 150%, sendo também lavradas representações fiscais para fins penais:

[...]

1.3 INEFICÁCIA DA SIMULAÇÃO EM FACE DA FAZENDA PÚBLICA:

As normas jurídicas emanadas do direito privado brasileiro estabelecem que a simulação é causa de nulidade do ato jurídico lato sensu, desde que o vício seja reconhecido em pronunciamento emanado do Poder Judiciário. Já o direito tributário socorre-se dos princípios gerais de direito privado, que são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários (art. 109 do Código Tributário Nacional).

Assim, ao enfrentar as situações descritas no item 1.2, a atuação da Fiscalização de Tributos Federais não tem por finalidade impugnar a existência ou a validade das negociações perpetradas pelas partes. Também não se cogita afastar os efeitos inter partes dos negócios simulados. O que se pretende, e é possível em face da ordem jurídico-tributária, é a mera ineficácia desses negócios em relação à Fazenda Pública Federal. Neste sentido, é a lição de Marco Aurélio Greco

(“Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária”. São Paulo: Dialética, 1998. p.55):

“É aceito com certa tranqüilidade que o Fisco não precisa aguardar o trânsito em julgado de uma ação de anulação do ato simulado para poder autuar o contribuinte. Ou seja, o Fisco pode afastar o negócio individual e tributar conforme o negócio real e não negócio aparente, invocando simulação e demonstrando que esta ocorreu, tudo independentemente da desconstituição formal do ato.”

[...]

Assim, os valores entregues por adquirentes de imóveis aos corretores vinculados à LPS Sul Ltda, a título de comissão de corretagem, foram considerados e tributados tendo em conta a sua efetiva natureza jurídica, qual seja:

- No primeiro momento, receitas de corretagem efetivamente auferidas pela empresa imobiliária fiscalizada, em razão de contratos consensuais e não solenes celebrados com os incorporadores e construtores das unidades imobiliárias vendidas;

No segundo momento, pagamento de prestação de serviços a profissionais autônomos contratados pela empresa imobiliária, sujeitos a incidência do imposto de renda retido na fonte.

2. DOCUMENTAÇÃO E REGISTROS CONTÁBEIS UTILIZADOS NA VERIFICAÇÃO FISCAL:

2.1 ELEMENTOS OBTIDOS JUNTO AOS ALIENANTES E ADQUIRENTES DE IMÓVEIS:

Com a intenção de apurar as práticas operacionais adotadas pelo fiscalizado na exploração da intermediação imobiliária, foram realizadas diversas diligências para obter informações sobre seus negócios e forma de relacionamento com os alienantes e adquirentes de imóveis.

[...]

De outro lado, também tendo em conta as informações das DIMOB, diversos adquirentes de imóveis cuja intermediação da aquisição foi efetuada pela empresa fiscalizada foram intimados a apresentar as cópias dos contratos de promessa de compra e venda, juntamente com notas fiscais e recibos de despesas de corretagem em relação as quais houvessem efetuado o pagamento. A documentação recebida, de fato, demonstrou que a comissão de corretagem, em larga escala, vinha sendo repassada pelos adquirentes diretamente aos intermediários, sendo então o valor líquido do preço pago, parcelado ou financiado em face do alienante da unidade imobiliária (fls. 669/2377).

[...]

2.2 ELEMENTOS OBTIDOS EM PROCEDIMENTOS FISCAIS ANTERIORES:

Anteriormente ao início da verificação que neste momento está sendo finalizada, o contribuinte foi objeto de dois outros procedimentos em face dos quais foram coletados documentos e informações importantes à compreensão de sua estrutura de negócios, e que também demonstram a índole temerária com que exerceu a atividade econômica no período fiscalizado.

[...]

2.2.2 PROCEDIMENTO DE DILIGÊNCIA

Em 18/12/2012, o contribuinte foi cientificado de Termo de Intimação Fiscal por meio do qual foram requeridos, dentre outros, os seguintes elementos relativos aos anos calendário 2010 e 2011 (fls. 5904/5912):

[...]

Na continuação de sua resposta, a empresa imobiliária passa a prestar informações sobre a relação jurídica mantida com os corretores de imóveis a ela vinculados, dando conta de que não são contratados sob o regime de emprego, nem tampouco como prestadores de serviços:

“ a LPS SUL não contrata “serviços de corretagem” dos corretores de imóveis. Os corretores de imóveis associados à LPS SUL atuam por conta própria e prestam a corretagem para seus clientes compradores.”

...

“ a LPS SUL não contrata “serviços de corretagem” dos corretores de imóveis em regime de emprego (CLT). Os corretores de imóveis associados à LPS SUL atuam por conta própria e prestam a corretagem para seus clientes compradores.”

[...]

Juntamente com o documento que continha as informações acima transcritas, o fiscalizado alcançou à fiscalização de tributos federais um arquivo magnético contendo duas planilhas com informações sobre as operações de compra e venda de imóveis intermediadas nos anos-calendário de 2010 e 2011 (recibo de entrega e autenticação de arquivos digitais de fls.5921/5927), nos seguintes termos:

- Planilha OPERAÇÕES LSUL: especifica o número de processo interno atribuído à operação de intermediação, a data da transação, nome e CPF/CNPJ do alienante, nome e CPF/CNPJ do adquirente, endereço do imóvel, valor total da transação e valor da comissão apropriada pela imobiliária

- Planilha CORRETORES ASSOCIADOS: especifica o número de processo interno atribuído à operação de intermediação, o nome e o número de inscrição no CPF dos corretores autônomos que atuaram na transação, bem como o valor da comissão de corretagem entregue pelos adquirentes das unidades imobiliárias a cada um deles.

Observações:

(1) Os dados constantes destas planilhas eletrônicas foram juntados aos autos dos processos administrativos fiscais em que correm as autuações de IRPJ e Reflexos e de IRRF:

- Processo administrativo fiscal 11080.728.037/2014-83 - Autos de Infração de IRPJ e reflexos – as planilhas foram juntadas às fls. 8336/9537;

- Processo administrativo fiscal 11080.728.038/2014-28 - Auto de Infração de IRRF – as planilhas foram juntadas às fls. 8336/9537.

(2) O valor das comissões alcançadas pelos adquirentes de imóveis diretamente aos corretores associados à imobiliária, no período compreendido entre janeiro/2010 e dezembro/2011, totalizou R\$ 101.245.894,61. Este montante, em consequência dos negócios jurídicos simulados pelo fiscalizado, em conluio com os incorporadores/construtores das unidades comercializadas, foi omitido à tributação tanto na imobiliária como nas empresas incorporadoras/construtoras, além de não ter sido submetido à tributação na fonte no momento da entrega aos corretores associados

2.3 ELEMENTOS APRESENTADOS EM FACE DA AÇÃO FISCAL EM EXECUÇÃO

[...]

2.4 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL UTILIZADA NA VERIFICAÇÃO FISCAL

[...]

3. FATOS APURADOS E CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

[...]

Não sem motivo, o quadro de significativo incremento da atividade imobiliária, que passou a movimentar um fluxo cada vez maior de recursos, produziu um campo fértil para a ocorrência de abusos contra a fazenda pública. Dentre os procedimentos que atentam contra o erário está o tratamento que tem sido dado ao instituto da corretagem de imóveis, cuja responsabilidade pelo pagamento, mediante a realização de negócios jurídicos simulados, tem sido transferida do alienante (construtor ou incorporador que contratou a atividade de intermediação) para os adquirentes de unidades imobiliárias.

3.1 PRÁTICAS OPERACIONAIS DO FISCALIZADO

Efetuada a análise da documentação discriminada nos itens 2.1 (elementos apresentados por alienantes e adquirentes de imóveis), 2.2 (elementos obtidos em procedimentos fiscais anteriores) e 2.3 (elementos apresentados pelo fiscalizado), foi possível observar que, em alguns casos, por meio de disposições contidas nos contratos de promessa de compra e venda dos imóveis, os adquirentes assumiram a responsabilidade pelo pagamento das despesas de intermediação, cujo valor foi especificado nos instrumentos contratuais. Em outros casos, no entanto, sem que houvesse qualquer disposição quanto à responsabilidade pelo pagamento dos corretores no instrumento de promessa de compra e venda, os adquirentes foram orientados a emitir cheques destinados aos intermediários e, na sequência, efetuar o pagamento, parcelamento ou financiamento do valor líquido do imóvel diretamente em face do construtor ou incorporador do empreendimento.

Em ambas as situações, os construtores e incorporadores somente registram como receita da venda de unidades imobiliárias o valor líquido auferido dos adquirentes dos imóveis. Quanto às despesas de corretagem, deixam de fazer quaisquer registros, ao fundamento de que teriam sido materialmente assumidas pelos adquirentes das unidades imobiliárias.

Também foi possível verificar que, quando do lançamento de novos empreendimentos, os construtores ou incorporadores estabelecem contato com a empresa fiscalizada a fim de encaminhar o processo de comercialização das unidades imobiliárias. Neste momento, ocorre o acordo de vontades que fixa os parâmetros para a venda das unidades acabadas ou a serem produzidas. Este acordo abrange tanto a fixação da remuneração pelas atividades de corretagem como também a forma pela qual serão disponibilizadas tabelas de preço, material publicitário, documentação básica da obra e a estrutura dos denominados “plantões de venda”.

[...]

De modo que, considerados todos os elementos coletados no interesse da ação fiscal, foi possível estabelecer, com clareza, a forma de exercício da intermediação imobiliária pela empresa fiscalizada:

- Sob a alegação de que os construtores e incorporadores não mantêm relação contratual de corretagem com os corretores de imóveis, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, a imobiliária e os corretores a ela vinculados assumem que a prestação da atividade de corretagem favorece única e diretamente os adquirentes dos imóveis;

- E como o trabalho de corretagem estaria vinculado somente aos adquirentes, a responsabilidade pelo pagamento da

comissão de intermediação é atribuída aos compradores das unidades imobiliárias.

Com lastro nesses conceitos, que foram distorcidos com a finalidade de obter vantagens tributárias, os corretores ofertam as unidades imobiliárias ao mercado pelo preço de venda total previamente estabelecido pelos construtores ou incorporadores. Uma vez vencida a fase de negociação e aceito o valor do preço pelo eventual adquirente, passa-se à fase de formalização do instrumento contratual de promessa de compra e venda, o qual pode, ou não, conter disposições sobre a responsabilidade pelo pagamento da comissão de corretagem. Na sequência, o montante da corretagem é subtraído do valor previamente acordado para o negócio, e o adquirente do imóvel é chamado a efetuar o pagamento nos seguintes termos:

- O valor do preço total inicialmente ajustado, já reduzido do valor da comissão pela intermediação, é objeto de pagamento, parcelamento ou financiamento bancário diretamente em face do construtor ou incorporador responsável pela produção do imóvel negociado;

- O valor da comissão pela intermediação é entregue diretamente à imobiliária fiscalizada e aos seus corretores de imóveis. Neste sentido, os adquirentes são instados a emitir diversos cheques, cujo valor e destinação individual guardam proporção com a forma de desempenho da atividade de corretagem, a fim de beneficiar todos os que, direta ou indiretamente, propiciaram a venda do imóvel (imobiliária, corretor, supervisor da equipe de corretores, gerente de vendas, diretor de vendas, etc).

3.2 DAS CONSEQÜÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Como resultado das práticas operacionais implementadas pela empresa fiscalizada, ocorrem as seguintes conseqüências na esfera tributária:

- A imobiliária deixa de registrar como receita de corretagem o valor das comissões alcançadas pelos adquirentes de imóveis diretamente aos corretores que lhe prestam serviços. Com isso, considerada a tributação pelo regime presumido nos períodos abrangidos pela ação fiscal, ocorre redução indevida na apuração do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

- Uma vez que o valor da comissão de corretagem é apartado do preço a ser pago pelos imóveis e, na sequência, entregue pelos adquirentes diretamente aos corretores autônomos vinculados à LPS Sul Ltda, a empresa também deixa de efetuar a retenção de imposto de renda na fonte (IRRF) sobre a remuneração de seus prestadores de serviços.

4. ANÁLISE DOS FATOS

4.1 NATUREZA JURÍDICA DO CONTRATO DE CORRETAGEM

[...]

4.2 *DISTINÇÃO ENTRE A CORRETAGEM E OUTROS INSTITUTOS JURÍDICOS*

[...]

4.3 *FORMAÇÃO DO CONTRATO DE CORRETAGEM*

Conforme relatado no item 2.1, na coleta de informações efetuada previamente à elaboração deste documento, diversos construtores e incorporadores afirmaram não existir contrato de corretagem celebrado com a LPS Sul Ltda. Mais que isso, alegaram a inexistência de relação contratual com a imobiliária sob o argumento de que a atividade de corretagem seria realizada exclusivamente em benefício dos eventuais adquirentes de imóveis. Trata-se da mesma posição assumida pela empresa fiscalizada, que prestou as seguintes informações (itens 2.2 e 2.3):

[...]

É de conhecimento geral, mesmo para os que não têm vivência no dia-a-dia do mercado, o fato de que, ao promover os denominados “lançamentos imobiliários”, os construtores e incorporadores usualmente realizam campanhas publicitárias a fim de facilitar o processamento das vendas. E tanto nos anúncios veiculados por meio de radiodifusão, como também naqueles publicados em jornais e revistas é indicada a marca comercial, nome fantasia, denominação ou razão social das imobiliárias responsáveis pela intermediação das vendas. No caso específico da LPS Sul Ltda, diversos exemplos desse tipo de publicidade foram coletados e juntados às fls.6609/6801 do processo administrativo fiscal.

Em concomitância ao esforço publicitário para divulgação do empreendimento, também são montados os denominados “plantões de venda”, que são estruturas físicas de comercialização estabelecidas no local da construção e utilizadas pelos corretores para receber os eventuais interessados. Nesses locais, os construtores e incorporadores disponibilizam aos intermediários farta quantidade de material publicitário, além da documentação técnico-comercial básica do empreendimento, como o memorial descritivo, plano de execução da obra, maquetes, plantas baixas, projeto de implantação (planta de localização) e tabelas de preços.

Assim, ainda que inexista contrato de corretagem formalmente celebrado, o que se observa é que os construtores e incorporadores, no interesse de propiciar a rápida colocação dos imóveis no mercado, não só permitem, como também alcançam elementos materiais aos corretores de imóveis autorizados a operar nos “plantões de venda”. Tal comportamento, de forma inequívoca, caracteriza o acordo de vontades tácito, com a conseqüente e imediata formação do contrato de corretagem que, por natureza, é oneroso. Com isso,

sendo profícua a intermediação, caberá primariamente ao construtor/incorporador, na condição de comitente, a obrigação de arcar com o custo da corretagem.

[...]

Em vista do exposto, as hipóteses de inexistência de contrato de corretagem entre construtores/incorporadores e a LPS Sul Ltda e de formação de relação contratual de corretagem entre os intermediários e os adquirentes dos imóveis, restam absolutamente desamparadas e sem valor jurídico. O interesse dos construtores/incorporadores e da LPS Sul Ltda em dissimular o contrato de corretagem dando-lhe aparência de mera “autorização de acesso aos plantões de venda” é diametralmente oposto ao comportamento por eles ostentado e, irrefutavelmente, tem por finalidade a supressão ou redução das incidências tributárias referidas no item 3.2 deste relatório.

[...]

4.4 DEFINIÇÃO DO TOMADOR DA CORRETAGEM

No item 2.3 está transcrita afirmação da fiscalizada no sentido de justificar as práticas adotadas na atividade de intermediação imobiliária. Segundo a empresa, seus procedimentos estão alicerçados em “usos e costumes consolidados no decorrer de décadas”. Esta afirmação é totalmente fantasiosa. [...]

O judiciário paulista de 1ª. instância também já se pronunciou diversas vezes sobre a definição de quem é o efetivo contratante da intermediação nas situações em que, ocorrendo um “lançamento imobiliário”, os compradores comparecem ou são conduzidos aos “plantões de venda” por corretores previamente designados pela construtora ou incorporadora. Exemplo disso é o julgado a seguir transcrito:

Primeira Instância - São Paulo - Capital - Processo 0015255.60.2012-8.26.0007 - Procedimento do Juizado Especial Cível - DJSP 08/02/2013:

“(…)

A comissão de corretagem é devida ao mediador e, normalmente fixada em um valor percentual sobre o proveito econômico auferido na transação, quando realizada aproximação entre as partes contratantes e desta aproximação ocorre o resultado útil, ou seja, a realização do negócio. Dessa forma, deve haver autorização do proprietário para que haja a intervenção do mediador na realização do negócio; deve ocorrer a efetiva aproximação das partes pela ação do mediador; e a realização do negócio. No caso dos autos, a empresa Avance não foi procurada pelos autores, que buscavam adquirir o imóvel, mas foram contratada pela requerida para realizar a venda das unidades, restando descabido atribuir àqueles as verbas de corretagem.(…)”

[...]

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda também já enfrentou essa questão nos autos do processo administrativo 10166.728.055/2011-18. No julgamento do recurso voluntário, ocorrido em 15/04/2014, foi produzida a seguinte ementa:

“Assunto: Contribuições Sociais e Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA. PAGAMENTO DA COMISSÃO DIRETAMENTE PELO CLIENTE. IRRELEVÂNCIA PARA CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Independente do fato do cliente pagar a comissão diretamente ao corretor de imóveis, comprovando-se a existência de vínculo de trabalho deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas obrigações tributárias decorrentes do serviço prestado....”

Do exposto, resultam irrefutáveis as seguintes conclusões:

- *Quando os construtores e incorporadores “autorizam” determinada empresa imobiliária a captar clientes para seus empreendimentos, sem dar opção aos compradores de escolher pessoa diversa para intermediar a transação, temos que os empreendedores estão condicionando a venda dos imóveis ao procedimento de corretagem por eles previamente contratado;*
- *A denominação dada ao acordo celebrado entre construtores/incorporadores e a imobiliária “autorizada” a realizar a captação de clientes para os empreendimentos não é relevante para determinar da natureza jurídica da operação. Importa, isto sim, a intenção das partes e os atos materialmente praticados;*
- *A denominação “autorização” é meramente formal. Ela não guarda correspondência com a natureza dos pactos estabelecidos entre a LPS Sul Ltda e os construtores/incorporadores, nem tampouco com a atividade de intermediação efetivamente prestada pela imobiliária;*
- *Trata-se, na verdade, de contratos de corretagem, aos quais foi dada aparência de mera autorização para o exercício da intermediação em favor dos compradores das unidades imobiliárias;*
- *Ao simular a prestação de corretagem em favor dos compradores, tanto a imobiliária quanto os construtores/incorporadores tinham por objetivo viabilizar uma expressiva redução das incidências fiscais, conforme discriminação contida no item 3.2;*

4.8 COPARTICIPAÇÃO ENTRE A EMPRESA IMOBILIÁRIA E CORRETORES AUTÔNOMOS:

[...]

A relação de parceria entre uma pessoa jurídica e autônomos na atividade de corretagem imobiliária deve ser observada com cuidado. Ela pode efetivamente existir, pois o Código Civil, nos artigos 722 a 728, a Lei 6.530/1978, que regula a profissão de corretor de imóveis, e a tabela mínima de honorários e serviços de corretagem divulgada pelo CRECI-RS prevêem ou são compatíveis com esta possibilidade. Para isto, entretanto, imobiliária e parceiros devem atuar de modo independente, sem qualquer forma de subordinação entre as partes, cada um assumindo os riscos decorrentes de suas operações, mas todos concorrendo conjuntamente para realizar a aproximação entre compradores e vendedores de imóveis. Com esta formatação, estaria caracterizada a parceria em atividade econômica, e restariam afastadas quaisquer das formas de relação de trabalho entre a imobiliária e os corretores autônomos.

[...]

No dia a dia das operações desenvolvidas pela fiscalizada, foi apurado que a mesma utiliza as denominações parceira e coparticipação em corretagem para acobertar a prestação de serviço por pessoas físicas. Foi constatada a existência de corretores autônomos sujeitos a exigências de vestuário, horários de permanência na empresa, escalas de atendimento em plantões de venda, premiações, treinamentos e penalidades pelo descumprimento de regras.

Conforme já referido, esses profissionais, em razão do alegado regime de parceria, percebem uma participação no valor das corretagens, que lhes é entregue diretamente pelos adquirentes de imóveis. Com isso, a imobiliária deixa de registrar receitas decorrentes de sua atividade econômica, além de não efetuar a retenção de imposto de renda no pagamento de seus prestadores de serviço.

[...]

Assim, não resta dúvida de que a imobiliária fiscalizada atua no processo de comercialização de imóveis em favor dos construtores e incorporadores, com os quais estabeleceu prévio contrato de corretagem, ainda que de forma consensual. E que a colocação dos imóveis no mercado se dava por meio dos autônomos, que atuavam como braços orgânico-funcionais da imobiliária. Não faz sentido afirmar que os corretores autônomos eram parceiros de negócios operando com total independência quando, sob o ângulo dos atos materiais praticados, eles estavam absolutamente inseridos em uma relação de prestação de serviços à imobiliária. Sem sombra de dúvida, o efetivo prestador da corretagem era a pessoa jurídica, enquanto os corretores autônomos não passavam de

instrumentos para que a empresa pudesse desempenhar a intermediação imobiliária.

[...]

4.9 RESULTADO DA ANÁLISE JURÍDICA DOS FATOS

Tudo considerado, ficou demonstrada a ocorrência das seguintes condutas nos anos-calendário 2010 e 2011:

- Execução, pelos administradores da LPS Sul Ltda, de simulação da prestação de corretagem para os adquirentes de imóveis, com a finalidade de dissimular a intermediação que, na verdade, estava sendo prestada para construtores e incorporadores;*
- Ocorrência de simulação na parceria entre a imobiliária e corretores autônomos, cujo objetivo foi dissimular a natureza da efetiva relação jurídica entre eles existente, qual seja, a prestação de serviços em sentido estrito.*
- Omissão de receitas de corretagem pela LPS Sul Ltda, correspondente aos valores entregues pelos adquirentes de imóveis diretamente aos corretores a serviço da imobiliária;*
- Falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte sobre os valores percebidos pelos corretores que prestaram serviços à imobiliária.*

5.ASPECTOS TÉCNICOS DA CONSTITUIÇÃO DE OFÍCIO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

5.1 CARACTERIZAÇÃO INEQUÍVOCA DA SIMULAÇÃO

A simulação se caracteriza, fundamentalmente, pela discrepância entre a realidade e a subjetividade dos agentes interessados em simular. Conforme Francisco Ferrara (A Simulação nos Negócios Jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999), a comprovação da simulação nos negócios jurídicos, no mais das vezes, decorre da observação dos seguintes elementos: a existência de motivo sério, a falta de execução material da vontade exteriorizada, a discrepância entre essas

atos e a conduta das partes, e a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o preço pelo qual são negociados.

Quanto à existência de motivo sério, não há dúvida de que o fundamento para as simulações praticadas foi a expressiva redução no recolhimento dos impostos e contribuições federais, além do interesse em não efetuar a retenção de imposto de renda na fonte quando do pagamento pela prestação de serviços aos corretores de imóveis vinculados. O montante de receitas omitidas à tributação nos anos-calendário 2010 e 2011 atingiu R\$ 101.245.894,61, enquanto o valor do imposto de renda na fonte que deixou de ser retido totalizou R\$ 22.707.433,67. já os

valores lançados de ofício decorrentes destas infrações fiscais estão especificados no item 5.3 deste relatório.

No que diz respeito à falta de execução material do objeto dos contratos, que constitui elemento decisivo para caracterizar um negócio simulado, ficaram absolutamente comprovados os seguintes fatos:

- As autorizações concedidas pelos construtores e incorporadores para a empresa fiscalizada promover e demonstrar os empreendimentos, sendo a intermediação remunerada pelos eventuais adquirentes das unidades imobiliárias, em verdade, constituíam e foram executados como genuínos contratos de corretagem, que foi materialmente prestada pela LPS Sul Ltda em favor dos alienantes dos imóveis;*
- Os contratos de parceria entre a imobiliária fiscalizada e os corretores autônomos, formalizados como colaboração independente entre pessoa jurídica e pessoa física, na prática, foram executados como prestação de serviços. Os corretores autônomos atuavam como braços operacionais da LPS Sul Ltda, executando as atividades de intermediação titularizadas exclusivamente pela empresa.*

A discrepância entre os negócios jurídicos celebrados e a conduta das partes, no caso em apreço, é evidente e irrefutável. Para o público externo e, especialmente, para as autoridades fiscais, a LPS Sul Ltda formalizou o recebimento de autorização para apresentar imóveis ao mercado, sendo a eventual intermediação prestada e paga pelos adquirentes dos bens. Por trás da mera aparência, entretanto, a empresa efetivamente prestava a atividade de intermediação aos alienantes dos imóveis. Além disso, a parceria em regime de colaboração e independência formalizada com os corretores autônomos acobertava atos materiais correspondentes a um regime de prestação de serviços, onde a imobiliária atuava como tomadora e os autônomos como prestadores. Esses fatos demonstram um brutal descompasso entre as manifestações de vontade e as condutas implementadas no mundo dos fatos.

[...]

[...]

5.2 FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO PARA OS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO

O valor das receitas de intermediação imobiliária omitido à tributação, que além de ser considerado na apuração de ofício do IRPJ e respectivos reflexos, também serviu de base para aferição do imposto de renda que deixou de ser retido na fonte, foi calculado nos seguintes termos:

O fiscalizado apresentou duas planilhas em meio digital contendo informações sobre as operações de compra e venda de

imóveis em que foi exercida a intermediação imobiliária nos anos calendário 2010 e 2011 (fls. 5913/5920 e 5926/5927):

- *Planilha OPERAÇÕES LSUL: apresenta a discriminação do número do processo interno atribuído à operação de intermediação, data da transação, nome e CPF/CNPJ do alienante e do adquirente, endereço do imóvel, valor total da transação e valor da comissão apropriada pela imobiliária;*

- *Planilha CORRETORES ASSOCIADOS: apresenta a discriminação do número do processo interno atribuído à operação de intermediação, nome e CPF dos corretores autônomos que atuaram na transação, bem como o valor da comissão de corretagem entregue pelos adquirentes das unidades imobiliárias a cada um dos corretores.*

[...]

- *A base de cálculo do IRRF para os períodos de apuração de jan/2010 a dez/2011, relativamente a cada um dos corretores autônomos, juntamente com o valor do imposto que deixou de ser retido pela imobiliária fiscalizada consta no demonstrativo TAB BASE DE CÁLCULO E IRRF AC 2010 E 2011 (fls. 13163/13324).*

- *Por fim, foi elaborado o demonstrativo TAB TOTALIZAÇÃO RECEITA INTERMEDIÇÃO E IRRF (fls. 13325), que contém a especificação mensal do valor das comissões omitidas à tributação e do imposto de renda na fonte que deixou de ser retido pela pessoa jurídica fiscalizada.*

[...]

5.2.2 IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE:

O montante das receitas de intermediação diretamente encaminhadas aos corretores vinculados à LPS SUL Ltda foi tomado como base para cálculo do imposto de renda na fonte. O fato gerador, neste caso, é o pagamento efetuado pela imobiliária aos corretores, a título de serviços prestados sem vínculo empregatício, sendo o imposto calculado mediante a utilização da tabela progressiva mensal, e cabendo a responsabilidade pelo recolhimento à fonte pagadora. Entretanto, tratando-se de falta de retenção do imposto com a natureza de antecipação do devido na declaração de ajuste anual dos beneficiários, constatada após o termo final do prazo fixado para entrega daquelas mesmas declarações, deve ser exigido da fonte pagadora somente a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual das pessoas físicas.

Para determinação do percentual de juros de mora incidentes sobre o valor do imposto de renda na fonte que deixou de ser retido pela pessoa jurídica fiscalizada, foi preparado o

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA SOBRE IRRF (fls. 13330).

A especificação dos valores dos juros de mora e da multa de ofício qualificada (150%) sobre os valores que o fiscalizado deixou de reter na condição de fonte pagadora dos rendimentos consta no DEMONSTRATIVO DOS JUROS DE MORA E DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADOS (fls.13331).

§ 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.

... ”

Portanto, sobre os impostos e contribuições devidos em razão das infrações apuradas nesta verificação fiscal foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150%.

[...]

5.6 RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

5.6.1 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRETORES DA LPS SUL LTDA.

O artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilidade de terceiros por crédito tributário, estabelece que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. É evidente, no entanto, que a pessoa física dotada de poderes para gerenciar uma empresa, ao exercer sua atividade, o faz como órgão da pessoa jurídica. Quer dizer, no exercício da gerência ela não atua em seu nome, mas sim como parte orgânico-funcional da própria pessoa jurídica administrada. Por isso mesmo, o artigo 135, inciso III, do CTN, estabeleceu que, mesmo atuando como órgão da pessoa jurídica, se o administrador opera com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ele responde pessoalmente pelos eventuais créditos tributários decorrentes de seus atos. Neste caso, fica estabelecida uma situação de sujeição passiva solidária entre a pessoa jurídica, que ocupa a posição de contribuinte, e o administrador, que figura no pólo passivo da relação jurídico-tributária na condição de responsável.

Pois bem, na medida em que as condutas discriminadas nos itens 3 e 4 deste documento constituem simulação, que é uma das modalidades da fraude fiscal, bem como crime contra a ordem tributária praticado no exercício das atividades econômicas da LPS Sul Ltda, os administradores passam à condição de responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado de ofício em desfavor da pessoa jurídica. E considerando 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, não há dúvida quanto à participação de todos os membros da diretoria.

Observadas as disposições constantes nos instrumentos contratuais vigentes nos anos-calendário de 2010 e 2011 (fls. 378/431 e 3867/4015), a responsabilidade solidária pelo crédito tributário é atribuída aos membros da diretoria a seguir relacionados:

[...]

**5.6.2 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA PJ
CONTROLADORA – LPS BRASIL S/A**

[...]

Nos anos-calendário de 2010 e 2011, relativamente aos quais foi desenvolvido o procedimento fiscal na LPS Sul Ltda, a LPS Brasil S/A permaneceu na titularidade de 99,99% das quotas de capital da pessoa fiscalizada. Conforme pode ser observado nos documentos utilizados para divulgação dos resultados daqueles períodos (fls. 8151/8262), a controladora seguiu impondo seus métodos e estratégias de operação, de modo que a LPS Sul Ltda, apesar de ostentar personalidade jurídica própria, nunca passou de instrumento de sua controladora, senão vejamos:

- Considerada a participação da LPS Brasil S/A no capital da LPS Sul Ltda (99,99%), é certo que esta última, do ponto de vista prático, constitui uma subsidiária integral que opera a mesma atividade econômica da empresa-mãe;*
- O nome empresarial da controlada contém o elemento designatório que identifica as empresas pertencentes ao grupo econômico capitaneado pela LPS Brasil S/A, constituído das letras “LPS”. Além disso, tanto a controladora quanto a controlada operam utilizando a marca “LOPES”, que é utilizada na página de internet, em anúncios de vendas, em propagandas de empreendimentos imobiliários, em documentos e relatórios técnicos, em placas instaladas em frente aos plantões de vendas, nos cartões de apresentação utilizados pelos diretores e corretores vinculados a ambas as empresas, etc;*
- O endereço da página de internet utilizada para venda e divulgação de imóveis tanto pela controladora quanto pela controlada é único: www.lopes.com.br;*
- Durante o procedimento fiscal na LPS Sul Ltda, os senhores Ricardo Barletti e Alex P. Barreto, respectivamente diretor financeiro e gerente jurídico corporativo da LPS Brasil S/A, foram recebidos no Serviço de Fiscalização da DRFB Porto Alegre, onde solicitaram prorrogação de prazo para*

atendimento de intimações fiscais, apresentaram documentos e prestaram esclarecimentos sobre as atividades da empresa fiscalizada (fls. 8293/8316). Em mensagem por e-mail encaminhada ao Serviço de Fiscalização desta DRFB, o Sr. Alex P. Barreto chega a tratar a LPS Sul Ltda como a “unidade” de Porto Alegre (fls. 8317/8323).

- Ou seja, A LPS Sul Ltda atua segundo diretrizes, orientações e coordenação técnica exercida pela LPS Brasil S/A. A estrutura gerencial da controladora não apenas estabelece o planejamento estratégico geral, mas interfere efetivamente e pratica atos materiais na administração da empresa controlada, a qual, mesmo tendo personalidade própria, opera como uma unidade subserviente da empresa-mãe;

[...]

Pois bem, os administradores atuam como órgãos das pessoas jurídicas, mas devem ser pessoas naturais. Quando o sócio majoritário de uma empresa constituída sob a forma de sociedade limitada é outra pessoa jurídica, esta última, por meio de seus órgãos diretivos, indica pessoas naturais de sua confiança para exercer a sua vontade e defender seus interesses na exploração da atividade pela controlada. Deste modo, ocorrendo a prática, pela controlada, de fraudes em prejuízo da fazenda pública, decorrentes da atuação de sua diretoria, deve a empresa controladora suportar solidariamente a responsabilidade pelos créditos tributários.

No caso concreto, foi possível constatar que LPS Sul Ltda, autuada em razão de simulação que produziu redução indevida dos impostos e contribuições federais, 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

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 de capital da controlada, utilizando-a como geradora de recursos e peça de expansão da marca e dos negócios na região sul do país.

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. Mais que isso, a controladora chega ao ponto de comparecer perante as autoridades tributárias para tratar da ação fiscal vinculada à empresa controlada. Desta forma, ficou evidenciado que ambas as empresas praticaram conjuntamente os fatos geradores apurados na ação fiscal, e tendo sido constatada a prática de simulação que resultou em redução indevida de impostos e contribuições federais, deve a empresa-mãe compor o pólo passivo da relação jurídico-tributária na condição de responsável, com amparo no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

[...]

DAS IMPUGNAÇÕES

Da LPS Sul Consultoria de Imóveis Ltda. (Autuada)

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal e apresentou impugnação, às fls.13486-13964, na qual alegou, em síntese, que:

II.1. Da inexistência de previsão legal para exigência de Multa Isolada e o conseqüente cancelamento de Auto de Infração de Juros Isolados;

- que a exigência da multa isolada agravada foi fundamentada no art.9º da Lei n. 9.430/96 e seu parágrafo único, que transcreve;

- que a possibilidade de cobrança desta multa foi expressamente revogada após as alterações promovidas pela Lei n. 11.488/2007;

- de fato, pela leitura da redação original do art.44, incisos I e II, da Lei n.9.430/96, constata-se que havia a previsão de cobrança das multas de 75% e 150%, que poderiam ser cobradas com o tributo ou isoladamente, conforme dispunha o seu parágrafo 1º;

- já o art.9º da Lei n. 10.426/2002 (que transcreve), que trata especificamente da multa isolada nos casos de não retenção de tributo, em sua redação original, determinava que a fonte pagadora estaria sujeita às multas de que tratavam os incisos I e II do art.44;

- contudo, as hipóteses de cobrança de multa de ofício, seus percentuais e sua sistemática (isoladamente ou não) foram alteradas com o advento da Lei n.11.488/2007, que introduziu substancial modificação no texto do art.44;

- para reforçar, que atualmente inexistente previsão legal para a incidência de multa isolada em razão da falta de retenção do IR/Fonte sobre rendimentos sujeitos ao ajuste-anual, cita Acórdão CSRF 9202-02.288, de 2012, 2 2802-00.184, e outros, todos do CARF (transcreve ementas e excertos de seus julgados); conclui, então, que o entendimento está pacificado no CARF, qual seja, de que se o imposto da fonte pagadora não é mais devido, mesma sorte tem a penalidade;

II.2. Da inexistência de previsão legal para exigência de Juros Isolados no presente caso;

- que a fundamentação legal foi o art.953 do RIR/99, mas que estaria incorreto; transcreve excerto do Parecer Normativo COSIT n.1 de 24/09/2002, onde conclui que o imposto que deixou de ser retido não pode mais ser cobrado da fonte pagadora na hipótese dessa constatação ocorrer após a data prevista para entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária do pagamento;

- isso significa que, se o imposto que deixou de ser retido pela fonte pagadora não é mais de sua responsabilidade, não se faz possível o preenchimento da hipótese descrita no art.953 do RIR/99 (que transcreve);

- para reforçar, que inexistente previsão legal para a incidência de juros isolados quando não há débito principal a recolher, em

razão da falta de retenção do IR/Fonte sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, cita vários acórdãos do extinto Conselho de Contribuintes e do atual, CARF (transcreve ementas e excertos de seus julgados);

II.3. Nulidade do Auto de Infração – Inclusão da Corretagem Decorrente da Intermediação de Imóveis Usados

- que, apesar dos questionamentos constantes do TVF tratarem exclusivamente de intermediações de imóveis oferecidos por construtores/incorporadores, o Sr. Agente Fiscal acabou por considerar como remuneração de corretores independentes tanto os valores pagos por compradores de imóveis novos (de propriedade das construtoras/incorporadoras) como de imóveis usados (que não foram, em nenhum momento, objeto de questionamento nos presentes autos);

- que tal fato é evidenciado pelas planilhas apresentadas à Fiscalização e que foram utilizadas na apuração da base de cálculo ora questionadas, tendo em vista que tais planilhas contemplam a totalidade das operações intermediadas pela Impugnante em parceria com os Corretores Independentes;

- no entanto, tendo em vista que não há qualquer tipo de fundamentação para sustentar que as supostas irregularidades apuradas com relação à intermediação às incorporadoras se repetiriam quanto aos imóveis usados, as comissões dos corretores independentes referentes a essas operações não poderiam ter integrado a base de cálculo do IR/fonte e da multa aplicada;

- portanto, independentemente de quaisquer dos argumentos de mérito que serão desenvolvidos na presente impugnação, deve ser considerado nulo o auto de infração, uma vez que a base de cálculo apurada é ilíquida e incerta;

II.4. Da Inadmissível Mudança de Critério Jurídico da Fiscalização – Afrenta ao art.146 do CTN

- que a Impugnante já sofreu um procedimento de fiscalização em períodos anteriores, onde foi intimada sobre o mesmo assunto (modelo de negócio), sendo encerrada a fiscalização sem que fosse apurada qualquer irregularidade;

- que o presente procedimento analisa o mesmo modelo, tem-se a mesma situação fática, mas desta vez a autoridade fiscal mudou o entendimento e classificou a estrutura da Impugnante como sendo constituída para dissimular a ocorrência do fato gerador;

- tal procedimento é ilegal, uma vez que é defeso à autoridade administrativa alterar os critérios jurídicos consubstanciados nos lançamentos de ofício, para um mesmo sujeito passivo, com relação a fatos geradores já ocorridos, nos termos do disposto no art.146 do CTN;

II.5. Da Corretagem (Intermediação) Imobiliária no Brasil – Aspectos Gerais

Neste tópico, faz arrazoadado acerca da atividade de intermediação imobiliária no Brasil, com citação aos arts.722 e 728 do CC e elaboração de fluxos financeiros de corretagem, no sentido de demonstrar que o responsável pela corretagem também pode ser o comprador;

II.6. Inicialmente – Mesmo que a Corretagem fosse contratada pelo Incorporador, haveria necessidade de respeito ao rateio realizado nos termos do art.728 do CC (Intermediação de mais de um Corretor – Co-Corretagem)

- que o rateio da corretagem ocorre seja quando a intermediação é contratada pelo comprador, seja quando é contratadas pelo vendedor, cabendo a responsabilidade pelo pagamento àquele as partes convencionaram no fechamento do negócio, conforme previsto no art.724 do CC; elabora fluxos financeiros de co-corretagem; tudo para concluir que, em assim ocorrendo, a imobiliária não é titular da totalidade da corretagem;

II.7. Análise do Caso Concreto – Irrelevância do Modelo Contratação da Impugnante pelas Incorporadoras

II.7.1. Inexistência de Contrato de Corretagem entre Incorporador e Imobiliária

- que de acordo com a Fiscalização, a responsabilidade pelo pagamento da corretagem seria da construtora (vendedora do imóvel), pois esta teria contratado a Impugnante para que realizasse intermediação de seus imóveis;

- que, como prestadora de serviços de consultoria e assessoria imobiliária às grandes incorporadoras, estas autorizam a Impugnante a promover e demonstrar as unidades de determinado empreendimento; com esta autorização, a LPS SUL está legitimada a fazer convites aos corretores associados para que levem seus clientes para conhecer o empreendimento; que esta autorização ocorre nos termos do art.5º do Decreto 81.871/78 (que transcreve);

- o exame das autorizações (fls.11 a 25) revela que a vontade das partes não era celebrar contrato de intermediação, e sim, uma autorização para alienação e promoção dos imóveis da incorporadora; os corretores independentes, sabendo da grande base de dados e compilação de grande número de empreendimentos por parte da Impugnante, associam-se a esta para ter acesso a estas informações e oferecer as melhores oportunidades aos seus clientes;

- que inexistente nos autos a demonstração de que tenha havido, em qualquer das operações apontadas na autuação, qualquer combinado, de acordo ou ajuste, pelo qual a Impugnante pudesse ter ordenado, a qualquer cliente, que efetuasse qualquer

pagamento em seu nome, em favor de qualquer dos corretores independentes, para deixar de recolher o IR/fonte;

- que o adquirente (do imóvel) realiza o pagamento dos corretores e da imobiliária também por livre e espontânea vontade, já que ninguém emite cheques nominais a terceiros sem saber o motivo disso; que das planilhas que acompanharam as notas fiscais e os RPAs anexados aos autos (fls.50-362), verifica-se que os compradores dos imóveis formalizaram a contratação da Impugnante e dos corretores independentes por escrito;

- para a acusação feita pelo fiscal, pouco importa se o pagamento foi ou deveria ter sido feito pelo adquirente ou pelo proprietário do imóvel; o que deve ser investigado, independentemente se a contratação se deu pelo adquirente ou pela construtora/incorporadora, é se os honorários da corretagem deveriam ter sido pagos integralmente à Impugnante e repassados aos corretores independentes, por se tratar de prestação de serviços;

- ou seja, é necessário verificar se houve a co-corretagem no presente caso, devendo-se aplicar o rateio previsto no art.728 do CC (sendo cada intermediador uma parte independente na mediação);

II.8. Impossibilidade de caracterizar os valores recebidos por Corretores Independentes como Remuneração Paga pela Impugnante (configuração da hipótese do 728)

II.8.1. O Modelo de negócios da Impugnante é totalmente compatível com a legislação que rege o mercado de corretagem imobiliária no Brasil

- que é totalmente inverídica a linha de argumentação adotada pela fiscalização na tentativa de transformar a relação de associação existente entre a imobiliária e os corretores em uma relação de prestação de serviços, atribuindo a atividade de intermediação imobiliária exclusivamente à imobiliária;

- transcreve ementas do CARF em julgado semelhante ao seu, onde arremata que, se não houve pagamento de remuneração por parte da Impugnante aos corretores independentes (o CARF, analisando o mesmo modelo de negócios, entendeu que os pagamentos foram sim realizados pelos compradores), a consequência é que não se deixou de reter imposto de renda na fonte;

- portanto, a alegação de que teria ocorrido a prestação de serviços pelos corretores à imobiliária é totalmente incompatível com toda a regulamentação dos contratos de corretagem pelo Código Civil, bem como da atividade dos corretores pela legislação federal específica;

II.8.2. Da inexistência de terceirização da atividade fim – efetiva participação da Impugnante na intermediação imobiliária

- refuta a alegação da fiscalização de que teria terceirizado sua atividade fim; reitera que a impugnante realiza, sim, atividade de corretagem de **atacado** (captação de imóveis para venda, por meio de uma autorização), atividade que é praticada por meio de seu sócio corretor de imóveis, enquanto que os corretores autônomos exercem a corretagem de varejo;

- que a Impugnante tem atuação efetiva na intermediação imobiliária, já que possui autorização expressa do proprietário do imóvel para oferta pública; o fato de que o pagamento da comissão seja realizado pelo comprador não desnatura sua participação na mediação ocorrida;

II.8.3. Da inexistência de desequilíbrio na relação entre a Impugnante e os corretores independentes

- que quando diversos profissionais se reúnem para a prática de determinada atividade de maneira associada, é totalmente natural que exista interação entre as partes associadas, havendo troca de informações, contatos, estruturas de atendimento, etc, para que seja atingido o objetivo comum de todos os profissionais envolvidos, que é a concretização da transação imobiliária;

- e não há qualquer irregularidade nisso, tanto é que há expressa previsão legal possibilitando essa forma de atuação no ramo imobiliário, não havendo que se falar na configuração da prestação de serviços entre a Impugnante e os corretores independentes;

- que a atividade dos corretores independentes não é limitada a estandes, pois o comprador pode contatar o corretor a qualquer tempo, descrever as características do imóvel que tem interesse e o corretor irá apontar ao seu cliente imóveis que se encaixem nesses requisitos (novos ou usados); entre esses imóveis podem estar tanto os usados como os em construção e lançamentos; nessa última situação, o corretor poderá se utilizar do estande para mostrar o imóvel ao seu cliente;

- e obviamente também existe a hipótese na qual os corretores estão no estande e alguém interessado em adquirir aquele imóvel procura diretamente os corretores que lá estão para conhecer melhor o empreendimento, mas esta é apenas uma das formas de captação de clientes (não a única, como quer fazer crer a Fiscalização);

- a reforçar tudo que já foi exposto, destaca que os corretores independentes não recebem qualquer remuneração paga pela Impugnante;

II.9. Descabimento da presunção simples de pagamento de remuneração aos corretores independentes - ausência de fluxo financeiro proveniente da Impugnante

- a Impugnante entende que se estaria diante de uma tributação por presunção de pagamento de remuneração aos corretores

independentes, para isto é necessário que haja um fato indiciário;

- e no caso concreto, a Fiscalização presume os fatos que levariam à suposta contratação dos corretores independentes, ao mencionar que ela teria induzido os compradores a realizar os pagamentos diretamente a eles (houve a presunção dos fatos indiciários);

- que não há nos autos qualquer tipo de prova no sentido de que nas operações auditadas pela Fiscalização os compradores dos imóveis teriam realizado pagamentos aos corretores em nome da Impugnante; pelo contrário, os comprovantes dos pagamentos revelam que foi emitido nota fiscal da parte da Impugnante e os recibos por parte dos corretores independentes (material anexado pela Fiscalização, fls.669/2377);

II.10. Da impossibilidade de se exigir da Impugnante a multa de ofício e os juros de mora

- requer, com base no art.100, III do CTN, o cancelamento da multa de ofício e dos juros de mora, pelo relatado no item II.3 da impugnação;

II.11. Do não cabimento da multa qualificada

*- que para que fique caracterizado o **dolo**, elemento essencial à **tipificação da fraude**, é necessário que se **comprove esta intenção**, não bastando, para tanto, menções genéricas nesse sentido, como ocorreu no presente caso;*

- tendo em vista que não existem provas quanto aos supostos atos fraudulentos praticados pela Impugnante, constata-se que a justificativa do auditor para a qualificação da multa decorre, tão somente, da sua “mera discordância” em relação aos atos praticados pela Impugnante;

- a alegação feita pelo auditor no sentido de que a Impugnante teria prestado informações falsas às autoridades administrativas não tem qualquer fundamento; ora, a Impugnante, certa de que esta atuando em conformidade com a lei (o seu modelo de negócios já foi referendado pelo CARF diversas vezes), prestou informações ao Fisco com base nas relações jurídicas decorrentes de seu modelo negocial; não houve distorção de informações nem tampouco falsificação de documentos;

- embora tenha convicção da legitimidade da forma que estrutura seus negócios, o fato é que questões jurídicas em torno do qual circunda a controvérsia expressam, no mínimo, razoável grau de controvérsia; o próprio CARF, ao julgar outros processos administrativos, inclusive de empresa do próprio grupo (processos 10166.727551/2011-46 e 10166.727550/2011-00), reconheceu como legítimo o modelo de negócios adotado pela impugnante, bem como que os pagamentos das comissões de corretagem são pagas diretamente pelos compradores aos corretores independentes, não havendo que se falar simulação,

para não haver ingresso de receita de corretagem no caixa da imobiliária para posterior repasse aos corretores;

- e mais recentemente, ao ser fiscalizada pela SRFB para fins de análise do cumprimento de obrigações previdenciárias, a Sra Auditora Fiscal analisou a estrutura de negócios da Impugnante e reconheceu que a sociedade não contrata os corretores independentes, seja como empregados ou prestadores de serviços, encerrando a fiscalização sem a lavratura de qualquer auto para a cobrança de contribuições previdenciárias sobre as receitas de corretagem dos independentes, o que demonstra evidente controvérsia dentro da própria Receita Federal;

Da IMPUGNAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

(1) As pessoas físicas Robson Pereira Paim, João Paulo Silva Galvão, Marcelo Rodrigues Leone e André Augusto Pessoa de Oliveira apresentaram impugnações de idêntico teor, de forma que uma delas se resume a seguir.

No tópico II.1. Das Razões Expostas pela LPS SUL em sua Impugnação, faz um resumo das alegações feitas pela Autuada, requerendo “que a Impugnação apresentada pela LPS Sul seja parte integrante da presente defesa...”.

No tópico II.2. Nulidade do Termo de Responsabilidade Solidária: Falta de Motivação do Ato Administrativo, alega que o Termo não contém os fatos que levaram à Fiscalização por concluir pela responsabilidade solidária do Impugnante.

No tópico II.3. Da Caracterização da Sujeição Passiva Pela Fiscalização e II.4. As Ausência de Dolo e de Fraude: Inaplicabilidade do Artigo 135 do CTN, procura mostrar que fraude depende de provas diretas e não presuntivas; que não há provas nos autos de conduta fraudulenta por parte do Impugnante; que o modelo utilizado pela LPS Sul é conhecido no mercado e que atende à legislação civil; que o CARF “ao julgar processos que tratam da incidência contribuições previdenciárias sobre o mesmo montante pago pelos compradores aos corretores autônomos, também já decidiu pela legalidade dessa estrutura de negócios, inclusive ao julgar processos da LPS Brasília, que opera da mesma forma que a LPS Sul.”

Ainda, “...quem age com fraude realiza operações proibidas, rechaçadas pelo judiciário e pelos órgãos administrativos, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais...” e que, não obstante convicto da legitimidade das operações da LPS Sul, o fato é que as questões jurídicas envolvidas expressam razoável grau de controvérsia (cita CARF); que houve encerramento de ação fiscal em outro procedimento e nada foi apurado, enfim, que não teria havido comprovação de fraude de modo que não persiste a aplicação do inciso III do art.135 do CTN.

No tópico II.5. da Não Identificação de Atos Praticados com Excesso de Poderes ou Infração de Lei, Contrato Social ou

Estatutos, alega que “em momento algum foram mencionados os pretensos dispositivos de lei ou do Contrato Social da LPS Sul que teriam sido desrespeitados pelo Impugnante, nem quais foram os atos praticados com excesso de poderes.”

*No item **III. Do Pedido:***

*Diante do exposto, **reiterando-se** e ratificando-se todos os argumentos expostos na peça impugnatória apresentada pela LPS Sul, requer-se a esta C. Turma de Julgamento o conhecimento e o provimento da presente impugnação, com o reconhecimento da não configuração e comprovação da hipótese prevista no artigo 135, inciso III do CTN e o conseqüente cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em face do Impugnante, com o que se estará fazendo JUSTIÇA.*

*(2) As pessoas físicas **Marcelo Horn Pegoraro e Luciano Padilha Faraco**, apresentaram impugnações de idêntico teor, de forma que uma delas se resume a seguir (argumentações diferentes serão explicitadas adiante).*

- descreve o procedimento fiscal efetivado na empresa LPS Sul Ltda, onde foi lavrado elevado valor em Auto de Infração, “porque a receita Federal passou a considerar como receita de corretagem o valor das comissões alcançadas pelos adquirentes de imóveis diretamente aos corretores que lhe prestam serviços.”

- ainda, por entender que houve simulação nos negócios promovidos pela LPS Sul Ltda., a fiscalização estabeleceu a sujeição passiva solidária dos sócios e administradores da pessoa jurídica e, dentre eles, o ora Impugnante;

- todavia, o Impugnante não possui poderes de gestão financeira e administrativa, que sua participação se restringe ao que dispõe o parágrafo segundo do art.10 do contrato social, o que o afasta de suposta sujeição passiva;

- em argüição que denomina de preliminar (II), traz argumentos já desenvolvidos pela Autuada em impugnação própria, com citação à julgado do CARF, já lembrado na impugnação da empresa;

- que não há qualquer prova concreta de que o Impugnante tenha agido de forma dolosa, com abuso de poder, enfim, prova de que tenha incorrido em alguma das hipóteses fáticas previstas no art.135 do CTN;

- que era sócio minoritário da LPS Sul Ltda., sendo Diretor Técnico, e jamais teve participação, direta ou indireta, na estruturação da política de seus negócios estratégicos; que o próprio CARF não viu nenhuma prática comercial dolosa; que sempre exerceu o cargo de Diretor Técnico; nunca passou de um mero executivo, subordinado aos Diretores efetivos (cf. art.10º, §1º do contrato social);

- que o próprio autor do auto de infração, ao invocar a responsabilidade solidária do Impugnante, no art.135, inc.III do CTN, é quem afirma que a pessoa física, para ser responsável, tem que estar **dotada de poderes para gerenciar uma empresa**;

- ao autuar solidariamente o Impugnante, o Sr.Agente Fiscal deixou de identificar e comprovar quais teriam sido os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, limitando-se a alegar de forma genérica que o Impugnante teria participado em supostos atos fraudulentos da LPS Sul, em razão de seu cargo;

Argumentações específicas de Luciano Padilha Faraco:

- que no MPF o Impugnante seria responsável solidário no período de 09/2011 a 12/2011, porém em todos os autos de infração a sua sujeição passiva solidária constou como sendo de 10/2010 a 12/2011, o que gera imprecisão em sua defesa;

- transcreve art.12 e 11 do contrato social; que não é e tampouco foi sócio ou mesmo sócio-gerente da empresa; que exercia cargo de Diretor sem designação específica;

DA IMPUGNAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA

(3) Impugnação da Controladora LPS BRASIL – Consultoria de Imóveis S/A, pessoa jurídica na qualidade de Responsável Solidária, a seguir resumida.

- em **II.1. Das razões expostas pela LPS Sul em sua impugnação**, reitera as argumentações já feitas pela LPS Sul;

- em **II.2. Nulidade do Termo de Responsabilidade Solidária: Falta de Motivação do Ato Administrativo**, alega que o Termo não contém os fatos que levaram a Fiscalização a concluir pela sua responsabilidade solidária;

- no **item II.3. Da Caracterização da Sujeição Passiva pela Fiscalização no TVF e item II.3.1. Da não Caracterização da Responsabilidade Solidária em Razão da ausência de “Interesse Comum”**, alega que é certo que a expressão “interesse comum” adotada pelo CTN se dirige às pessoas que participam do fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária; não por outra razão o inciso I do art.124 diz serem solidárias as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (traz excertos doutrinários);

- a condição de proximidade das partes do fato gerador não é, portanto, suficiente para se verificar a condição de interesse comum, ainda que as partes consideradas solidárias encontrem-se lado a lado em uma mesma relação jurídico-tributária;

- da doutrina trazida, é possível perceber que a interpretação da expressão “interesse comum” contida no art.124, I, do CTN é no

sentido de que devem ocupar o mesmo lado na relação jurídico-tributária;

- além disso, para que possa se cogitar interesse comum, se faz necessário que as partes coobrigadas participem de uma única relação jurídica, da qual em um dos pólos apenas figuram as duas partes; (traz ementas e excertos de julgados do CARF, neste sentido);

- em II.3.2. Da Inexistência de “interesse comum”: Falta de Fundamentação do Ato Administrativo, alega que considerando que a própria autoridade fiscal reconhece que a LPS Sul goza de personalidade jurídica própria, na hipótese aventada nos autos, teríamos duas relações jurídicas: a relação entre as incorporadoras (proprietárias dos imóveis) e a LPS Sul (imobiliária que foi autorizada a realizar a intermediação imobiliária), e uma outra relação que seria aquela entre a imobiliária e os corretores autônomos;

- que a Impugnante não participa de nenhuma dessas relações, não tendo qualquer envolvimento, portanto, na ocorrência dos supostos fatos geradores, não havendo que se falar em interesse jurídico comum; a Impugnante e a LPS Sul são sociedades de um mesmo grupo econômico, não se configurando interesse jurídico comum por este fato;

- ao julgar o Recurso Especial n. 1.001.450, no qual a solidariedade por interesse jurídico comum decorreria de contexto fático similar ao descrito nos presentes autos, a C. Segunda Turma do E. STJ, por ter o entendimento consolidado no sentido de que empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico não podem ser consideradas devedoras solidárias por este motivo, afastou a solidariedade passiva nos seguintes termos:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do “interesse comum” previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Precedente da Primeira turma (REsp 859.616/RS, rel. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07).

2. Recurso especial não provido”

- ante tudo que foi exposto, resta claro que não há que se falar em responsabilidade solidária da Impugnante com relação aos créditos tributários exigidos da LPS Sul nos autos, por não ter restado comprovada a existência de interesse comum que justifique a aplicação do art. 124, I do CTN;

- por fim, no item II.4. Impossibilidade da Exigência de Multa em face da Impugnante, alega que não lhe cabe multa de ofício qualificada, uma vez que não praticou os atos tidos como

simulados pela autoridade fiscal; em assim sendo nos termos do art.137 do CTN as multas lançadas só poderiam ser cobradas dos agentes que supostamente infringiram a legislação tributária.

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pelo contribuinte. Inconformada, foram apresentados recursos voluntários às fls. 14.288/14.317 (Marcelo Horn Pegoraro), 14320/14.515 (LPS Sul - Consultoria de Imóveis Ltda.) e 14.518/14.614 (LPS Brasil - Consultoria de Imóveis Ltda.), onde são reiterados os argumentos já lançados em impugnação, requerendo a reforma do acórdão recorrido, cancelando-se a exigência fiscal. Requer também, em preliminar, a nulidade do julgamento por uma alegada incompetência da DRJ de origem.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Contrato de corretagem em formato de parceria/associação.

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 rege 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.

A recorrente alega, em síntese, 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.

Inicialmente, cabe trazer à colação o art. 5º do precitado decreto:

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. 11/14, 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.

Por oportuno, 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 2402005.271, de 11.05.2016), onde ele concluiu pela inexistência de relação de emprego, tendo o recurso voluntário da contribuinte sendo provido por unanimidade, 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*". Vejamos:

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 préestabelecida.

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.

Observe-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 reforçam 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.

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.

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...(grifos meus)

...

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".(grifos meus)

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 2403002.508 e 2403002.509)

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, incorrente a responsabilidade." (STJ, 1ª T., REsp 952.038/PE, Min Luiz Fux)"

(grifou-se)

Por tais razões, entendo que descabe a retenção do imposto de renda pela recorrente. 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.

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, refere-se que, nos termos do § 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, "*Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*", logo, em razão disso, haja vista que está sendo decidido no mérito em favor do contribuinte, deixa-se de ser pronunciado sobre as preliminares invocadas.

Ante o exposto, encaminho voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a exigência fiscal. No entanto, tendo sido vencido, passo à análise das demais matérias que são objeto dos recursos voluntários interpostos.

Preliminar - Alegação de Nulidade do Auto de Infração – Inclusão da Corretagem Decorrente da Intermediação de Imóveis Usados

Sustenta a contribuinte que, apesar dos questionamentos constantes do TVF tratarem exclusivamente de intermediações de imóveis oferecidos por construtores/incorporadores, o Sr. Agente Fiscal acabou por considerar como remuneração de corretores independentes tanto os valores pagos por compradores de imóveis novos (de propriedade das construtoras/incorporadoras) como de imóveis usados. Alega que tal fato é evidenciado pelas planilhas apresentadas à Fiscalização e que foram utilizadas na apuração da base de cálculo ora questionadas, tendo em vista que tais planilhas contemplam a totalidade das operações intermediadas pela contribuinte em parceria com os Corretores Independentes.

No entanto, 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.

Preliminar - Da Inadmissível Mudança de Critério Jurídico da Fiscalização – Afronta ao art. 146 do CTN

Alega a contribuinte que já sofreu um procedimento de fiscalização em períodos anteriores, onde foi intimada sobre o mesmo assunto (modelo de negócio), sendo encerrada a fiscalização sem que fosse apurada qualquer irregularidade.

Portanto, compreende ela que o presente procedimento analisa o mesmo modelo, tem-se a mesma situação fática, mas desta vez a autoridade fiscal mudou o entendimento e classificou a estrutura da Impugnante como sendo constituída para dissimular a ocorrência do fato gerador. Assim, para a contribuinte, tal procedimento é ilegal, uma vez que é defeso à autoridade administrativa alterar os critérios jurídicos consubstanciados nos lançamentos de ofício, para um mesmo sujeito passivo, com relação a fatos geradores já ocorridos, nos termos do disposto no art. 146 do CTN.

Ora, a 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.

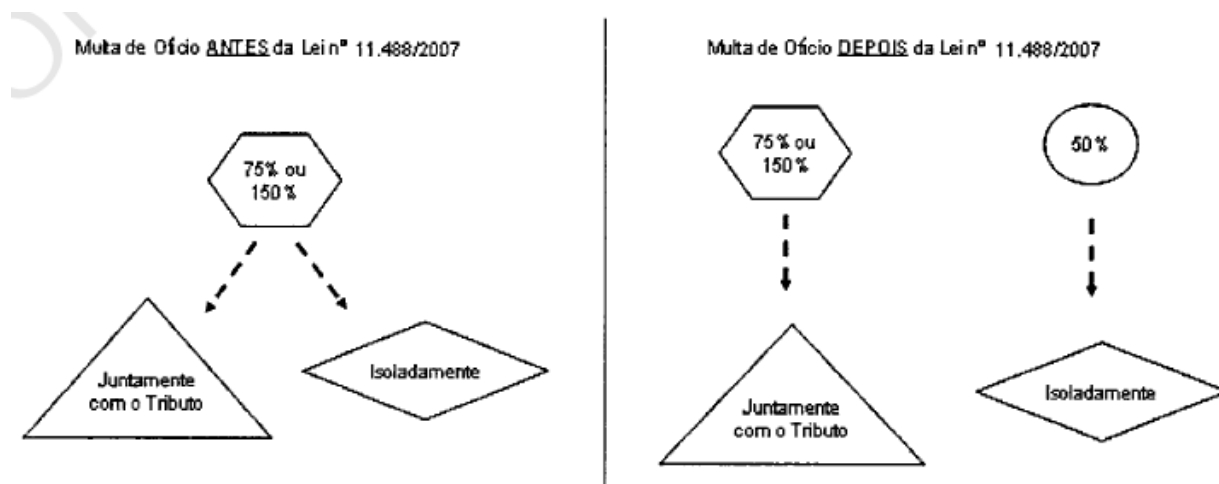
Por tais razões, também deve ser rejeitada a referida preliminar.

Multa isolada

Sustenta a contribuinte a inexistência de previsão legal para exigência de Multa Isolada e o conseqüente cancelamento de Auto de Infração de Juros Isolados, argumentando que a exigência da multa isolada agravada foi fundamentada no art. 9º da Lei n. 9.430/96 e seu parágrafo único e que a possibilidade de cobrança desta multa foi expressamente revogada após as alterações promovidas pela Lei n. 11.488/2007.

Pela leitura da redação original do art.44, incisos I e II, da Lei n.9.430/96, constata-se que havia a previsão de cobrança das multas de 75% e 150%, que poderiam ser cobradas com o tributo ou isoladamente, conforme dispunha o seu parágrafo 1º. Todavia, o art. 9º da Lei n. 10.426/2002, que trata especificamente da multa isolada nos casos de não retenção de tributo, em sua redação original, determinava que a fonte pagadora estaria sujeita às multas de que tratavam os incisos I e II do art.44.

No entanto, as hipóteses de cobrança de multa de ofício, seus percentuais e sua sistemática (isoladamente ou não) foram alteradas com o advento da Lei nº 11.488/2007, que introduziu substancial modificação no texto do art.44. Segue abaixo um quadro comparativo elaborada pela contribuinte, o qual encontra-se à fl. 14.334, no recurso voluntário:



Ainda, reforçando o argumento que atualmente inexistente previsão legal para a incidência de multa isolada em razão da falta de retenção do IR/Fonte sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, valer citar os acórdãos deste Conselho cujas ementas seguem abaixo transcritas:

Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

Exercício: 2002

FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 44 DA LEI Nº 9430/96.

A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430/96, foi expressamente excluída, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, com fundamento na Lei nº 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, “c”, do CTN.

FONTE PAGADORA. NÃO EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO. PARECER NORMATIVO COSIT nº 01/2002. CONSEQUENTE NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO INCISO 44, INCISO I, DA LEI Nº 9.430/96. Não mais sendo exigível da fonte pagadora a imposto não recolhido, não há respaldo para incidência, consequentemente, da respectiva multa.

Recurso especial negado.

(Acórdão nº 9202-002.288, Sessão 08/08/2012. Relator Cons. Manoel Coelho Arruda Junior)

Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005

Ementa: FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - LEI Nº 11.488, DE 2007 RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se ao ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, a legislação que deixe de defini-lo como infração ou que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Recurso provido.

(Acórdão nº 2201-01.349, Sessão 27/10/2011. Relator Cons. Pedro Paulo Pereira Barbosa)

Portanto, entendo que deve ser afastada a exigência de multa isolada.

Multa qualificada - Pedido de desqualificação. Pedido de aplicação do art. 112 do CTN.

Caso vencido, entendo que deve ser desqualificada a multa, por não ter praticado a contribuinte seus atos com intuito de fraude, ou com conduta dolosa. Neste sentido, jurisprudência deste Conselho:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 1999, 2000

MULTA TRIBUTÁRIA. QUALIFICAÇÃO. REQUISITO. DEMONSTRAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Para a qualificação da multa, utilizando-se o percentual de cento e cinquenta por cento, há a necessidade de demonstração e comprovação cabais do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

No presente caso, não há demonstração e comprovação cabais do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, não devendo prevalecer a qualificação da multa.

PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. REGRAS, ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

[...]

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

(Acórdão nº 9202-002.548, Sessão 05/03/2013. Relator Cons. Marcelo Oliveira)

Portanto, entendo que não merece prosperar a tese de que ocorreu sonegação, fraude ou simulação, de modo a justificar a qualificação da multa em 150%. Nesse caso, entendo que não restou suficientemente caracterizada a intenção dolosa de sonegação por parte do contribuinte.

A base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou seja, os atos praticados ensejaram a diminuição irregular do recolhimento do tributo, no entanto, não entendo que este fato, por si só, enseja os elementos caracterizadores do dolo, fraude ou simulação.

Assim dispõe os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 supra referidos:

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.

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 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 artigos 71 e 72.

Consoante demonstrado, nos casos de lançamento de ofício, a regra é a aplicação da multa de 75%. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal 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. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

Assim, é nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, embora concorde ser equivocada a leitura feita pelo contribuinte da legislação, 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%.

Aplicação do art. 112 do CTN.

No presente caso, ainda que não estejam, ao meu ver, caracterizados no presente caso, o dolo, a fraude ou a simulação, ciente estava a contribuinte de que seu plano de negócio poderia estar sujeito a autuação fiscal. Verifica-se que neste caso não trata-se de caso típico de dúvida quanto à capitulação legal do fato; ou à natureza ou às circunstâncias materiais do fato; ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; ou à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; ou, ainda, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Há, no presente caso, teses jurídicas distintas: a do contribuinte e a da fiscalização. Portanto, por si só, não procede o argumento para afastar a multa por força do art. 112 do CTN.

Multa - caráter confiscatório - alegação de inconstitucionalidade

Quanto a alegação da recorrente de que a multa aplicada seria inconstitucional, por força do princípio da vedação de confisco, deixo de analisá-lo pois este Conselho não possui competência para ser pronunciar a respeito, nos termos da Súmula CARF nº 02: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

Por tais razões, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso de voluntário e, no mérito, por negar-lhe provimento.

Juros Isolados

Alega a recorrente que a fundamentação legal para exigência dos juros foi o art. 953 do RIR/99, mas que estaria incorreto, transcreve ela excerto do Parecer Normativo COSIT nº1 de 24/09/2002, onde conclui que o imposto que deixou de ser retido não pode mais ser cobrado da fonte pagadora na hipótese dessa constatação ocorrer após a data prevista para entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária do pagamento.

Assim, para a contribuinte, isso significa que, se o imposto que deixou de ser retido pela fonte pagadora não é mais de sua responsabilidade, não se faz possível o preenchimento da hipótese descrita no art. 953 do RIR/99.

Além disso, para reforçar seus argumentos, alega que inexistente previsão legal para a incidência de juros isolados quando não há débito principal a recolher, em razão da falta de retenção do IR/Fonte sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, cita vários acórdãos do extinto Conselho de Contribuintes e do atual, CARF (transcreve ementas e excertos de seus julgados).

Há decisões deste Conselho que corroboram a tese da contribuinte, consoante se verifica pelas ementas abaixo, cujo julgamentos se deu por esta 2a. Turma Ordinária, por unanimidade, porém com outra composição (julgado em 12/03/2013), vejamos:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

[...]

MULTA QUALIFICADA. Em suposto planejamento tributário , quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA DE IMPOSTO DE RENDA DEVIDO TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. INEXIGIBILIDADE. Incabível a exigência de juros isolados incidentes sobre o imposto de renda não retido pela fonte pagadora a título de antecipação, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação, por falta de previsão legal.

Recurso provido em parte.

(Acórdão nº 2202-002.200, Sessão 12/03/2013. Relator Cons. Antonio Lopo Martinez)

Portanto, tal qual restou decidido no julgado acima, entendo ser incabível a exigência de juros isolados incidentes sobre o imposto de renda não retido pela fonte pagadora a título de antecipação, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação, por falta de previsão legal. Por tais razões, deve ser provido o recurso para afastar a exigência dos juros isolados.

Responsabilidade tributária - sócio Marcelo Pergoraro

A DRJ de origem entendeu por manter a responsabilidade tributária ao sócio Marcelo Pergoraro por entender que

"(...) uma 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."

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

Ainda, por entender que inexistente no presente caso conduta ilícita, ou ainda, conduta dolosa, consoante já constou neste voto em outros tópicos, encaminho meu voto no sentido de afastar a responsabilidade tributária do sócio Marcelo Horn Pegoraro.

Saliento, por fim, que foi este neste sentido o voto do relator do acórdão da DRJ de origem, porém este havia ficado vencido.

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).

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento aos recursos voluntários, para afastar a exigência fiscal.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Henrique Sales Parada - Redator designado.

Peço vênica para divergir de algumas das conclusões do ilustre Relator, Conselheiro Martin da Silva Gesto, que especifico a seguir.

I - Primeiro, no Voto do Relator consta que:

A recorrente alega, em síntese, 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.

Então, concluiu o Conselheiro Relator que:

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.

(...)

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. (destaquei)

Portanto, dentro de sua lógica, o Voto do Relator dava provimento ao recurso, por entender que na acusação fiscal, inserta nestes autos, não haveria provas de relação de emprego entre corretores ditos autônomos e a imobiliária fiscalizada.

Ocorre que no Termo de Verificação Fiscal, nas folhas 13.333 e seguintes, consta que:

A LPS Sul Ltda informou que a atividade de corretagem teria sido desenvolvida em regime de parceria com um grande número de corretores de imóveis autônomos, de modo que tanto a pessoa jurídica como os parceiros atuavam de forma independente, sem subordinação entre as partes, concorrendo e efetivando esforços para a aproximação de compradores e vendedores dos imóveis. E que, uma vez promovida a aproximação do vendedor e do comprador dos imóveis, a remuneração pela intermediação seria partilhada de acordo com regras pré-determinadas nos contratos de parceria. Na prática, contudo, foi possível verificar que os corretores autônomos não atuavam em regime de co-participação, mas sim como verdadeiros prestadores de serviços para a empresa imobiliária. De modo que o procedimento de entrega de recursos pelos adquirentes de imóveis diretamente aos corretores vinculados tinha o propósito de dissimular, de acobertar o pagamento por serviços prestados que estava sendo efetuado pela imobiliária fiscalizada. (sublinhei)

O que foi verificado nestes autos:

1 - nos anúncios veiculados por meio de radiodifusão, como também naqueles publicados em jornais e revistas é indicada a marca comercial, nome fantasia, denominação ou razão social das imobiliárias responsáveis pela intermediação das vendas. No caso específico da LPS Sul Ltda, diversos exemplos desse tipo de publicidade foram coletados e juntados às fls. 6609/6801 do processo administrativo fiscal. Disse o Auditor: "*No farto material publicitário coletado durante os procedimentos de auditoria consta expressamente a marca comercial da imobiliária fiscalizada, bem como a informação de ser ela a responsável pela intermediação das vendas dos imóveis (fls. 6609/6801)*";

2 - em concomitância ao esforço publicitário para divulgação do empreendimento, também são montados os denominados "plantões de venda", que são estruturas físicas de comercialização estabelecidas no local da construção e utilizadas pelos corretores para receber os eventuais interessados. Nesses locais, os construtores e incorporadores disponibilizam aos intermediários farta quantidade de material publicitário, além da documentação técnico-comercial básica do empreendimento, como o memorial descritivo, plano de execução da obra, maquetes, plantas baixas, projeto de implantação (planta de localização) e tabelas de preços;

3 - a documentação obtida nas reclamações trabalhistas revelou situação absolutamente discrepante das declarações da imobiliária. A relação com os corretores não era de igualdade, independência e cooperação, mas sim de prestação de serviços subordinados aos

interesses, regras e sistemas de trabalho definidos pela empresa fiscalizada. São listadas então diversas constatações que revelam a existência de subordinação entre os corretores e a imobiliária, como por exemplo: os corretores ficavam submetidos a um sistema de pontuação, criado e fiscalizado pela imobiliária; os corretores eram constrangidos no sentido de agenciar financiamentos a serem concedidos por empresa ligada à imobiliária; eram instados a participar de reuniões semanais e convenções mensais; eram chamados a participar de treinamentos organizados e implementados no interesse da imobiliária; ficavam sujeitos ao uso dos trajes considerados adequados pela imobiliária, que estabeleceu o “*dress code*” a ser seguido pelos seus prestadores de serviços; tudo conforme documentos acostados aos autos. Portanto, verifica-se a existência de ditos “corretores autônomos”, que entretanto eram sujeitos a exigências de vestuário, horários de permanência na empresa, escalas de atendimento em plantões de venda, premiações, treinamentos e penalidades pelo descumprimento de regras.

4 - Os anúncios de vagas para corretores de imóveis veiculados pela LPS Sul Ltda no endereço de internet (“*Buscamos para compor nosso quadro comercial, candidatos dinâmicos e ousados para atuarem na comercialização de imóveis das maiores incorporadoras do Brasil. Temos portfólio diversificado atendendo a todo perfil de cliente. Oferecemos: Total infraestrutura; Excelentes comissões; Acompanhamento gerencial; Universidade corporativa.*”) demonstra claramente o regime de relacionamento entre a imobiliária e os autônomos (fls. 8265/8292)

5 - Foi constatada uma estrutura hierárquica entre corretores “mais experientes” e corretores “mais novos”. Conclui-se no TVF que: “*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.*”

Portanto, falta de provas (e fatos) não pode fundamentar a tese da inexistência de relação de subordinação entre imobiliária e corretores, nestes autos. São vários os aspectos levantados e demonstrados de que a imobiliária, para a consecução dos contratos que celebrava com as incorporadoras/construtoras precisava, irremediavelmente, do serviço dos corretores. Não poderia existir a imobiliária sem que houvesse corretores, pois quem venderia, efetivamente, os imóveis?

Nada mais pode-se concluir senão, como fez a fiscalização, que:

Assim, a denominação dada ao acordo celebrado entre construtores/incorporadores e a imobiliária “autorizada” a realizar a captação de clientes para os empreendimentos não é relevante para determinar da natureza jurídica da operação. Importa, isto sim, a intenção das partes e os atos materialmente praticados;

- A denominação “autorização” é meramente formal. Ela não guarda correspondência com a natureza dos pactos estabelecidos entre a LPS Sul Ltda e os construtores/incorporadores, nem tampouco com a atividade de intermediação efetivamente prestada pela imobiliária;

(...)

Assim, 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.

Este é, portanto, o primeiro ponto de divergência que levanto em relação às considerações do ilustre Relator, entendendo, por essas razões, que caberia a retenção do imposto de renda pela recorrente e, conseqüentemente, a não retenção, no caso, enseja o lançamento de ofício. Assim, deve-se prosseguir na análise das razões recursais, para verificar a legalidade do lançamento fiscal.

II - Rejeitadas as preliminares suscitadas, no que acompanhei o Relator, vem o segundo ponto de divergência em relação a seu bem articulado Voto.

Em relação à multa isolada, afirmou o Voto do Relator que:

Sustenta a contribuinte a inexistência de previsão legal para exigência de Multa Isolada e o conseqüente cancelamento de Auto de Infração de Juros Isolados, argumentando que a exigência da multa isolada agravada foi fundamentada no art. 9º da Lei n. 9.430/96 e seu parágrafo único e que a possibilidade de cobrança desta multa foi expressamente revogada após as alterações promovidas pela Lei n. 11.488/2007.

Pela leitura da redação original do art.44, incisos I e II, da Lei n.9.430/96, constata-se que havia a previsão de cobrança das multas de 75% e 150%, que poderiam ser cobradas com o tributo ou isoladamente, conforme dispunha o seu parágrafo 1º. Todavia, o art. 9º da Lei n. 10.426/2002, que trata especificamente da multa isolada nos casos de não retenção de tributo, em sua redação original, determinava que a fonte pagadora estaria sujeita às multas de que tratavam os incisos I e II do art.44.

Concluiu que: as hipóteses de cobrança de multa de ofício, seus percentuais e sua sistemática (isoladamente ou não) foram alteradas com o advento da Lei nº 11.488/2007, que introduziu substancial modificação no texto do art. 44 da Lei n. 9430, de 1996; reforçando o argumento que atualmente inexiste previsão legal para a incidência de multa isolada em razão da falta de retenção do IR/Fonte sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, valeria citar alguns acórdãos deste Conselho.

Entretanto, tenho entendimento diverso sobre a questão, conforme externei no Voto do **Acórdão 2202-003.436**, Sessão de 14 de junho de 2016, que inclusive reproduz o mesmo entendimento, proferido em Turmas/situações anteriores:

FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA ISOLADA. LEGALIDADE. BASE DE CÁLCULO. IMPROCEDÊNCIA

A falta de retenção/recolhimento do IRRF a título de antecipação incidente sobre pagamentos efetuados, quando o imposto deve ser retido e antecipado pela pessoa jurídica, fonte pagadora do rendimento, enseja sanção no percentual de 75%,

na forma do artigo 9º da Lei 10.426, de 2002 que aponta para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (...)

Voto

1. MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO. CABIMENTO

Em relação ao cabimento da aplicação da multa isolada de 75% sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido pela fonte pagadora no momento do pagamento de vantagens remuneratórias a seus empregados, pessoas físicas, mantenho o entendimento que externei no Voto Vencedor do Acórdão nº 2801-003.780, 1ª Turma Especial, em 04 de novembro de 2014. Vejamos:

A redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, trazia o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II- isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

(grifei/destaquei)

Assim, para um rendimento sujeito à antecipação mensal do imposto, quando não devidamente antecipado, aplicava-se a multa de 75%, ainda que no ajuste anual não fosse apurado tributo a pagar. Ou seja, a finalidade da multa não era penalizar aquele que deixava de recolher o tributo devido no ajuste anual, mas sancionar aquele que não cumpriu a obrigação acessória de antecipar do tributo devido, na forma da lei. Mencionava-se especificamente o "carnê lêo" e a pessoa física, sem falar na obrigação da fonte pagadora em reter e antecipar o tributo devido sobre os pagamentos efetuados.

A sanção para a fonte pagadora que deixasse de antecipar o imposto que deveria ser retido veio com a Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, artigo 9º:

Art.9o. Sujeita-se às multa de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(grifei/destaquei)

Ou seja, quando a fonte pagadora deixasse de cumprir a obrigação legalmente estabelecida, estaria sujeita, então, à multa de 75% (inciso I), duplicada quando se constatassem as hipóteses previstas no inciso II (150%).

Naquele cenário, então, foi emitido o Parecer Cosit nº 1, de 24 de setembro de 2002, no intuito de esclarecer e estabelecer sobre/os limites da responsabilidade para a fonte pagadora e para o contribuinte beneficiário dos rendimentos, concentrando-se especialmente na exigibilidade do imposto e não da multa.

Dizia o documento que tal responsabilidade da fonte pagadora extingue-se na data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física e que a falta de oferecimento dos rendimentos à tributação por parte desta última sujeita-a à exigência do imposto correspondente, em geral acrescido de multa de ofício e juros de mora, conforme abaixo transcrito:

“...

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.”

(...)

Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

...

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, ... (sublinhei)

Posteriormente, em 2007, houve nova alteração legislativa, que obviamente não esteve considerada no Parecer Cosit, que data de 2002. Vejamos:

Redação dada ao artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, **a fonte pagadora obrigada a reter imposto** ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)(grifei/destaquei)

Entendo que tal alteração pouco de substancial trouxe, o que alterou foi a remissão aos dispositivos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que também fora alterada, na mesma ocasião.

Assim, a multa duplicada que era prevista no inciso II, passou a ser estabelecida no § 1º, e excluiu-se a expressão "sem o acréscimo de multa moratória".

Ainda, no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a Lei nº 11.488, de 2007 incluiu novo inciso II, com a seguinte redação:

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Vejam, a Lei de 2007 primeiro criou a multa no percentual de 50%, que não existia originalmente, segundo excluiu aquela referência ao "carnê lêo", referindo-se agora somente ao artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, que fala de rendimentos recebidos por pessoas físicas, pagos por outras pessoas físicas ou fontes situadas no exterior.

Então, quando uma pessoa física recebe rendimentos de outra pessoa física ou de fontes situadas no exterior, não havendo obrigatoriedade portanto de "retenção na fonte", ela deve antecipar, ao longo do período de apuração, ou seja, no decorrer do ano calendário, o imposto devido e, caso não o faça, apurada a infração e ainda não findo o período de apuração, sujeita-se à multa de 50%. A multa, nesse caso, que era de 75%, passou a ser de 50%. E aí sim, aplicar-se-ia a situação de "retroatividade benigna" que foi tratada no Voto do Conselheiro Relator.

Contudo, observo que aqui nestes autos não se fala da pessoa física, mas da pessoa jurídica que ao efetuar pagamento de rendimentos sujeitos à antecipação do imposto na forma de retenção pela fonte pagadora, não o fez.

A redação dada ao artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, diz que "Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996", ou seja, a multa no percentual de 75%. E quando essa multa foi alterada ou revogada? Não foi, permanece em vigor.

Assim, parece-me que ficou criada uma graduação de penalidades, pela Lei nº 11.488, de 2007, que alterou tanto o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 quanto o artigo 9º da Lei 10.426, de 2002. Quando é a própria pessoa física beneficiária dos rendimentos que, obrigada a efetuar o recolhimento a título de antecipação mensal, deixa de fazê-lo, aplica-se uma multa de 50%, na forma do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Já quando o imposto deve ser retido e antecipado pela pessoa jurídica, fonte pagadora do rendimento, a sanção é de 75%, na forma do artigo 9º da Lei 10.426, de 2002 que aponta para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Por essas razões, modestamente discordo do seguinte entendimento, que fundamentou o Voto do ilustre Relator:

A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9430/96, foi expressamente excluída, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, com fundamento na Lei nº

11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, “c”, do CTN.(sublinhei)

A multa prevista no inciso II, era a de 150%, quando se verifica a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que passou a ser disciplinada pelo § 1º. No inciso II, então, incluiu-se a multa de 50%, que aplica-se ao próprio beneficiário do rendimento pessoa física (alínea a) ou a pessoa jurídica sujeita ao lucro real (alínea b), e o artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, passou a determinar aplicação da multa de 75%, prevista no inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para a pessoa jurídica que não efetuasse a retenção e o recolhimento do imposto na fonte, a título de antecipação.

Quanto às considerações do Parecer Cosit nº 1, de 2002, mais uma vez destaco que não levaram em conta as alterações que foram promovidas somente em 2007.

(...)

Diferentemente do Relator, concluo, portanto, ser cabível e legal a aplicação da multa de 75% sobre o valor do imposto que deixa de ser retido por fonte pagadora, pessoa jurídica, ao pagar benefícios a pessoas físicas que lhe prestaram serviços, com base na legislação (artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002).

III - Por fim, em relação aos juros isolados, trago do Relatório que se soma ao Voto do Relator que:

*Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes nos autos de infração e **Termo de Verificação Fiscal**, foi apurada a falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre valores pagos a título de comissões de corretagem nos anos calendários 2010 e 2011. E, em razão da infração somente ter sido apurada após os encerramentos dos períodos de apuração em que os beneficiários dos rendimentos deveriam tê-los oferecidos à tributação, **não foi exigido da fonte pagadora o imposto, mas sim a multa de ofício isolada e os juros de mora isolados. (destaquei)***

Segundo exposto pelo nobre Relator, o contribuinte alega que inexistente previsão legal para a incidência de juros isolados quando não há débito principal a recolher, cita vários acórdãos do extinto Conselho de Contribuintes e do atual CARF (transcreve ementas e excertos de seus julgados) e, conforme sua pesquisa, de fato, haveria decisões que corroboram a tese.

Entretanto, esse ponto de vista não é único neste Conselho, como se pode verificar, a título de exemplo, no **Acórdão 2201-003.056**, Sessão de 12/04/2016:

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a

entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO.

A falta de retenção de IRRF apurada após o prazo de entrega da DIRPF de pessoa física beneficiária identificada não autoriza o lançamento do imposto contra a fonte pagadora que estava obrigada a efetuar a retenção, mas sim de multa e juros isolados. (destaquei)

E no **Acórdão 2301-004.668**, Sessão de 10/05/2016:

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual. (destaquei)

E é este o entendimento ao qual me filio, inclusive expresso no Parecer Normativo Cosit nº 1, de 24 de setembro de 2002, que destaco a seguir:

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

O Parecer Normativo nº 1/2002 visa a estabelecer limites de responsabilidade, vejamos:

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Os juros são devidos desde que o imposto deveria ter sido retido e antecipado. Dessa data até o prazo final para a entrega da declaração, serão de responsabilidade da fonte pagadora, a partir daí, de responsabilidade do contribuinte.

Vejamos o que diz o CTN:

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

Então, discordo de que não haja previsão legal para a exigência dos juros. Trata-se, apenas, de uma questão de interpretação, o que foi dado pelo Parecer Normativo, norma complementar, nos termos do artigo 100, do Código Tributário.

Quanto à referência feita ao artigo 953 do RIR/1999, que diz-se seria inaplicável, observo que o dispositivo apenas estatui que a taxa de juros a ser empregada seria a Selic, acumulada mensalmente, o que inclusive é previsto na Súmula CARF nº 4.

Assim, reputo cabível a exigência dos juros isolados conforme lançado nestes autos.

No mais, acompanhei as bem expostas considerações do Relator.

(assinado digitalmente)

Márcio Henrique Sales Parada.