



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720956/2017-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.107 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2023
Recorrente PROCARE INVESTIMENTOS E INCORPORACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.
De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CORRETORES AUTÔNOMOS. CONSTATAÇÃO DE SIMULAÇÃO
MEDIANTE CONTRATO COM EMPRESA. PRIMAZIA DA REALIDADE.
POSSIBILIDADE.

Constatada de forma contundente, e mediante vasto conjunto probatório, a existência de prestação de serviço diretamente por corretores autônomos à contribuinte, é possível afastar os contratos firmados com pessoas jurídicas para promoção dos serviços de vendas de imóveis (por revestir-se de ato simulado) em razão do Princípio da Primazia da Realidade.

Verificado que os corretores atuavam em nome a RECORRENTE e não detinham a autonomia própria, o pagamento de comissões e brindes a eles destinados é base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DA PRÁTICA
DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICABILIDADE.

Ao verificar qualquer uma das ocorrências dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, é dever da autoridade lançadora aplicar a multa qualificada de 150%, devendo ser demonstrada, de forma inequívoca, a intenção dolosa do contribuinte na prática dos atos de sonegação, fraude ou conluio, tudo no intuito de impedir o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas para as quais a fiscalização não realizou procedimento de diligência, reconhecendo a higidez do lançamento unicamente em relação aos pagamentos efetuados às seguintes empresas: (i) ACS Assessoria, Corretagem e Serviços Imobiliários EIRELI ME, CNPJ 08.097.226/0001-64; (ii) Cosmos corretora de Imóveis Ltda, CNPJ 11.491.326/0001-85; (iii)

Eliseos Corretora de Imóveis Ltda, CNPJ 11.417.004/0001-96; (iv) Philot & Souza Empreendimentos Imobiliários Ltda, CNPJ 17.947.004/0001-84; (v) MN Negócios Imobiliários Ltda ME, CNPJ 07.462.374/0001-78; e (vi) Vargas e Bogo Imóveis Ltda, CNPJ 11.204.340/0001-50. Vencidos os Conselheiros Débora Fófano dos Santos e Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 536/573, interposto contra decisão da DRJ em Campo Grande/MS de fls. 480/518, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente a parte patronal (FPAS), adicional para SAT, a parte dos segurados empregados e as devidas a Terceiros, conforme descrito nos autos de infração, de fls. 02/08, fls. 09/21 e 22/45, lavrados em 25/04/2017, referentes ao período de 01/2012 a 12/2014, com ciência da RECORRENTE em 26/04/2017, conforme termo de ciência de lançamentos e encerramento total do procedimento fiscal (fls. 356/357).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo possui o valor histórico global de R\$ 5.564.046,31 (já inclusos os juros e a multa qualificada de 150%), rateado da seguinte forma:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
11516-720.956/2017-94	Auto de Infração	CONT PREV EMPRESA	R\$ 3.474.214,90
11516-720.956/2017-94	Auto de Infração	CONT ENT E FUNDOS	R\$ 878.333,45
11516-720.956/2017-94	Auto de Infração	CONT PREV SEGURADO	R\$ 1.211.497,96
Total do Crédito Tributário			R\$ 5.564.046,31

De acordo com o relatório fiscal, às fls. 48/92 (anexos – fls. 93/358), e as descrições dos fatos e do enquadramento legal dos respectivos autos de infração (fls. 03, 10/11 e 24/26), o presente lançamento se refere às contribuições devidas à Seguridade Social, que tiveram como fatos geradores as remunerações pagas a corretores considerados no levantamento fiscal que prestaram serviços na condição de segurados empregados sob o manto de empresas interpostas.

Conforme disposto em relatório fiscal, ao cruzar as informações constantes nas folhas de pagamento, GFIPs e demais documentação pertinente, constatou-se que inexistem empregados, ou mesmo contribuintes individuais, contratados para exercer a função de corretor de imóveis, mas haviam diversas PJs prestadoras de serviços de intermediação na venda de unidades imobiliárias, no período compreendido entre 01/2011 e 12/2015, das quais as seis que mais emitiram notas para a RECORRENTE eram:

Empresa	Inscrição no CNPJ	Registro de Proc. Fiscal
1 ACS Assessoria, Corretagem e Serviços Imobiliários EIRELI ME	08.097.226/0001-64	09.2.01.00-2016-00591-0
2 Cosmos Corretora de Imóveis Ltda	11.491.326/0001-85	09.2.01.00-2016-00594-4
3 Eliseos Corretora de Imóveis Ltda	11.417.004/0001-96	09.2.01.00-2016-00593-6
4 Philot & Souza Empreendimentos Imobiliários Ltda	17.947.004/0001-84	09.2.01.00-2016-00595-2
5 MN Negócios Imobiliários Ltda ME	07.462.374/0001-78	09.2.01.00-2016-00590-1
6 Vargas e Bogo Imóveis Ltda	11.204.340/0001-50	09.2.01.00-2016-00592-8

A fiscalização, então, resolveu abrir procedimentos fiscais (diligência) nas referidas empresas. Informa que todas foram intimadas a apresentar documentos e esclarecimentos acerca da autuação (**Anexo 3** – fls. 101/123), bem como foram realizadas oitivas com pelo menos 1 (um) dos responsáveis pelas pessoas jurídicas objeto das diligências (fls. 198/225 – **Anexo 4**), tendo em vista a suspeita de que os pagamentos efetuados aos corretores através das pessoas jurídicas interpostas, no período de 01/2012 a 12/2014, tratavam-se de pagamentos feitos a empregados, acobertados por uma simulação sonegatória e fraudulenta.

O relato detalhado acerca da diligência em cada uma das empresas encontra-se às fls. 53/67. Em seguida, a autoridade fiscal descreve informações extraídas de processo trabalhista movido por Ana Cristina Pereira Vargas (sócia da Vargas e Bogo Imóveis Ltda., uma das empresas objeto de diligência), sobretudo acerca de documentos anexados à ação judicial, como e-mail do supervisor da PROCAVE agendando reuniões e treinamentos, cobrando metas e relatórios, orientando o uso de crachás, etc. além de outras mensagens de representantes da PROCAVE.

A RECORRENTE, como forma de esclarecimento, alegou que todas as intermediações de vendas de imóveis são feitas por pessoas jurídicas, por meio de contratos de prestação de serviços de corretagem (**anexo 05** – fls. 226/243) firmados com as pessoas jurídicas em forma de parceria, não havendo que se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre tais pagamentos, pois alega que não há, em todo o período, qualquer pagamento a corretores de imóveis pessoas físicas na qualidade de segurados empregados e tampouco como contribuintes individuais.

Cita as seguintes cláusulas contratuais como forma de comprovação das suas alegações:

- a) a que trata da não exclusividade na prestação de serviços;
- b) não existência de vínculo empregatício nem relação de dependência;

c) da opção por exercer a atividade nos plantões de vendas;

d) de que utilização de crachás e outros indicativos fornecidos pela contratante não implicam em qualquer comprovação de vínculo empregatício

No entanto, a fiscalização constatou que, na realidade, a prestação de serviços de corretagem sempre foi realizada por meio de empresas interpostas, inexistentes de fato, que não atuam efetivamente como empresas, havendo uma simulação sonegatória e fraudulenta, como resumido em relatório fiscal, às fls. 51/74, concluindo com o que segue:

6. CONCLUSÕES DA AUDITORIA

6.1. Os termos de oitivas produzidos em função dos depoimentos dos corretores das supostas parceiras encontram-se, como já colocado, juntados ao Anexo 04. Como pode ser observado todos os corretores ouvidos foram alertados e prestaram compromisso de não faltarem com a verdade.

6.2. Verifica-se que a totalidade deles confirma que o trabalho era executado pessoalmente sem a contratação de qualquer outra pessoa. Declaram também que as empresas foram constituídas e continuaram funcionando não por sua livre iniciativa, mas como condição imposta pela PROCARE para exercerem as atividades de corretores de imóveis. Houve menção de que se não emitissem notas fiscais ficariam sem receber da PROCARE.

6.3. Também, na maioria dos casos, o endereço indicado como sede da empresa imobiliária, nunca foi o seu local de funcionamento. Na quase totalidade das empresas o endereço da sede era também o da residência do corretor. No caso da MN, constava como endereço uma sala no prédio onde funcionava a PROCARE, todavia segundo o depoimento do Sr. Maurício José Dorigatti, nunca funcionou no local e apenas recebia correspondências. O corretor efetivamente trabalhava nos plantões de vendas indicados pela PROCARE, sob a supervisão da construtora. A Vargas & Bogo também indicou endereço diverso da sócia, todavia informou na oitiva que tal endereço nunca foi utilizado. Trabalhava mesmo nos locais indicados pela construtora (plantões), utilizando toda a estrutura montada pela mesma.

6.3. A intermediação de vendas feita por estas pessoas físicas para a PROCARE era em quase todos os casos exclusiva. Quanto não, as vendas efetuadas para outras pessoas era esporádica e pouco significativa.

6.4. O corretor tinha obrigação de cumprimento de horários nos plantões, normalmente no horário comercial. Somente podia se ausentar se conseguisse trocar seu turno com outro componente da equipe. As escalas de plantão eram elaboradas pelo gerente da PROCARE pelo que se retira dos depoimentos. Havia possibilidade dos corretores participarem da elaboração. Isto ficou claro não apenas nas oitivas mas também na documentação juntada ao Anexo 08, retirada da Ação Trabalhista movida por Ana Cristina Pereira Vargas.

6.5. Nas palavras da maioria deles, usavam crachá e possuíam cartões de visita que os identificavam como corretores de imóveis da PROCARE.

6.6. Nas empresas normalmente um dos supostos sócios exercia a atividade enquanto que o outro, às vezes, um parente não tinha qualquer envolvimento.

6.7. Nenhuma das empresas teve empregados registrados em todo o período observado pela auditoria de maneira que é indiscutível a pessoalidade na prestação dos serviços.

6.8. Supostas empresas nunca eram identificadas durante a execução das intermediações. Para os clientes compradores de imóveis as imobiliárias dos corretores

simplesmente não existiam. Para todos os clientes e para o público eles eram funcionários da PROCARE.

6.9. No caso da Vargas e Bogo, no período em que a Sra. Ana Cristina Pereira Vargas trabalhava para a PROCARE, não houve qualquer retirada a título de Pro Labore. A outra sócia, com apenas 2% de participação jamais retirou e também não teve lucros distribuídos, todos os lucros foram da Sra. Ana.

6.10. No caso da MN os sócios tiveram lucros distribuídos apenas no ano de 2011. (pelas declarações de IR). Nunca tiveram retiradas PRO Labore.

6.11. Também que haviam metas estabelecidas, inclusive com premiação para quem atingisse determinado patamar, metas estas que eram cobradas sistematicamente pelos gerentes da PROCARE.

6.12. No caso da ACS EIRELI ME, somente a sócia Alessandra Cesa Silva que era também a sócia administradora e efetivamente trabalhava como corretora, teve lucros distribuídos no período. A outra sócia, sua mãe, Marilda Cesa Silva nunca teve distribuição de lucros.

6.13. Há total unanimidade nos depoimentos no que se refere à utilização da estrutura montada pela PROCARE para realização do trabalho. Todos informam que as despesas dos locais de vendas, assim como despesas de viagens, estadias, participação em eventos como feiras, etc eram de responsabilidade da contratante PROCARE.

6.14. No caso da PHILOT & SOUZA Ltda, que tinha como sócios o Sr. Fabrício Bonilla Souza e sua esposa ELISANGELA DE AGUIAR PHILOT, e de haver exclusividade na emissão de notas fiscais, todas para a PROCARE, apesar do Sr. Fabrício ter sido citado nas oitivas mais de uma vez como integrante do plantão do edifício Brava Home Resort, com o que ele mesmo concordou quando ouvido, não apresentou declaração de IR nos anos de 2013 e 2014 (calendário).

6.15. No caso específico da MN Negócios Imobiliários ME, o endereço que consta de seus documentos formais é o mesmo onde funciona a PROCARE, ou seja. Na verdade nunca foi ali que trabalharam os sócios da MN, mas sim junto aos plantões de vendas de cada obra de propriedade da PROCARE.

6.16. Como se observa todas estas supostas empresas parceiras dependam exclusivamente do trabalho de seus sócios e da presença física deles junto aos locais de vendas indicado pela PROCARE. É do trabalho pessoal dos sócios que advém suas receitas. Todavia, declaram como rendimento do trabalho quase sempre valores ínfimos limitados ao salário mínimo regional. Algumas nem isso declaram.

6.17. Também porque, tais sociedades não são legítimas, desde a sua constituição, já que, conforme colocado item 5, do presente relatório, deveriam ter assumido a condição de sociedades simples, já que são típicas sociedades de pessoas e não de capital. A característica pessoal de cada sócio e sua capacitação são mais importantes do que o capital disponibilizado para a constituição das empresas; além disso, cada um deles assume responsabilidade pessoal pelo trabalho que realiza - são corretores de imóveis, exercem um ofício de caráter individual e devidamente regulamentado. Algumas delas, conforme já colocado (item 5.2) sequer possuem registro no Conselho Regional de Corretores de Imóveis - CRECI.

6.18. As empresas constituídas pelos corretores de imóveis por exigência da PROCARE não são conhecidas no mercado. Nenhuma delas tem nome ou é conhecida. Estão sob o manto da PROCARE, coordenadas e controladas por ela para a consecução das vendas. Inclusive nos cartões de visita sequer aparecem. Nos cartões consta o nome do corretor o endereço de e-mail do domínio da PROCARE (@procave), assim como a identificação da construtora.

6.19. As pretensas imobiliárias não existem de fato. Foram constituídas apenas para acomodar os corretores e permitir que eles pudessem emitir Notas Fiscais na condição de empresas, opção que seria a princípio mais favorável do ponto de vista tributário, não apenas para as imobiliárias mas também para os corretores.

6.20. A condição de parceria comercial da pessoa jurídica, só aparece para o fisco, para ninguém mais. As imobiliárias parceiras, constituídas nas palavras dos próprios corretores como condição para que pudessem trabalhar, não se apresentam em momento algum para a sociedade, apenas para os órgãos de controle federais, estaduais e municipais, na medida em que forem obrigadas. Assim, apresenta-se ao fisco uma realidade simulada, incompatível com os fatos e dissociada sob todos os aspectos daquilo que verdadeiramente acontece.

6.21 Os fatos aqui relatados, no entendimento da auditoria, são provas mais que suficientes para comprovar a fraude perpetrada pela PROCARE em conluio com as pretensas imobiliárias associadas.

Assim, a fiscalização concluiu que as empresas constituídas pelos corretores de imóveis em conluio com a PROCARE, no que se refere aos efeitos tributários, são inexistentes de fato, motivo pelo qual os pagamentos efetuados aos corretores através das pessoas jurídicas interpostas, no período de 01/2012 a 12/2014, foram considerados como verdadeiros pagamentos feitos a empregados, visto que verificada a presença de todos os pressupostos da relação empregatícia (fls. 78/79).

Com relação aos valores das Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pelos corretores de imóveis das empresas interpostas, que serviram de base para o cálculo das contribuições contidas nos três Autos de Infração dispostos na exordial, a fiscalização elaborou relatório detalhado, por competência, relativas ao período 01/2012 a 12/2014, às fls. 81/88

Sobre a multa incidente, para fins de cominação da multa de ofício, disposta na Lei nº 9.430/1996, art. 44, duplicada ao percentual de 150%, foi aplicado o disposto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que tratam sonegação, fraude e conluio, ambos nitidamente evidenciados em relatório fiscal e reforçados nos itens 9.3 a 9.6:

9.3. Ora, a exaustiva exposição levada a contento nos subitens anteriores, descrevendo pormenorizadamente a conduta perpetrada pela PROCARE em relação aos corretores de imóveis que lhe prestam serviços, permite, sem sombra de dúvidas, concluir pela prática de sonegação e fraude dolosas:

9.4. A sonegação e fraude estão perfeitamente delineadas pela não-declaração em GFIP (e em folha de pagamento), por parte da PROCARE, desses serviços, recorrendo-se a estratégias e subterfúgios com vistas a não possibilitar o conhecimento da situação de fato por parte da autoridade fazendária, ocultando e/ou impedindo a ocorrência do fato gerador da obrigação principal demonstrada acima;

9.5. A intenção de sonegar e fraudar resta presente, sem sombra de dúvida. Além da omissão reiterada, mês após mês, de todos os fatos geradores oriundos do pagamento de comissões a corretores de imóveis que trabalhavam em seu nome, até a existência desses profissionais (e a decorrente remuneração) a empresa tentou insistentemente negar, prestando declaração falsa, nesse sentido, às autoridades fazendárias.

9.6. Tentou-se mascarar parte da mão-de-obra atuante por meio de empresas interpostas. Ou seja, a omissão desses trabalhadores em GFIP, em folha de pagamento e à fiscalização foi intencional, já que se deu de forma reiterada; e insistiu-se em continuar tentar ocultando e/ou impedindo o conhecimento por parte da autoridade fiscal,

prestando declaração consentânea com o que foi omitido em GFIP (e em folha de pagamento).

Por fim, a fiscalização ainda informa que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais (Processo Administrativo Fiscal nº 11.516.721.406/2017-92), tendo em vista que o acima disposto pode, em tese, caracterizar crime Contra a Ordem Tributária, tipificado no art. 1º, incisos I e II, Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (DOU de 28 de dezembro de 1990).

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 363/400 em 26/05/2017. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campo Grande/MS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

II.I NULIDADE FORMAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO - ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL - AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

2.3 O Auditor Fiscal, como dito na página 53 do PAF, por meio de diligências, procedeu com a orava de pelo menos um representante legal de cada empresa. A partir dos depoimentos e de algumas Notas Fiscais emitidas, o Auditor Fiscal concluiu que as pessoas jurídicas ditas parceiras da IMPUGNANTE, nada obstante a existência dos contratos de parceria, eram empresas interpostas inexistentes de fato, constituídas com a finalidade de forjar uma relação de emprego.

2.4 Por isso, os pagamentos efetuados aos corretores através das pessoas jurídicas interpostas, no período de 01/2012 a 12/2014, conforme relação abaixo, foram considerados como verdadeiros pagamentos feitos a empregados. Sobre tais valores foram calculadas as contribuições devidas [...] (página 80 do PAF).

2.5 No entanto, a relação mencionada pelo Auditor Fiscal (páginas 81 a 88 do PAF) ultrapassou os limites das diligências e consideram, também, pagamentos efetuados pela IMPUGNANTE para diversas outras empresas que sequer foram objeto de diligência neste procedimento fiscal, ampliando a base de cálculo e modificando o lançamento.

[...].

2.7 Note-se, também, que o próprio Auditor Fiscal, no item 8.3 da página 80 do PAF, confirma que apenas os pagamentos feitos aos corretores das seis empresas diligenciadas é que deveria ser considerado para o lançamento do crédito tributário.

[...]

2.8 Dessa forma, o Auditor Fiscal, ao considerar como base de cálculo o valor errôneo de R\$ 5.202.142,43 (...) - quando na verdade o valor, em tese, correto é o de R\$ 3.454.607,56 (...) -, invalidou todos os lançamentos de ofício, sobretudo porque há erro insanável nos valores oferecidos à tributação -situação que é reconhecida pelo próprio Auditor Fiscal, repita-se -, o que acarretou num crédito tributário ilícito .

[Cita jurisprudência]

2.10 Como visto, o erro (leia-se: ampliação) na determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias torna uma considerável parte dos valores lançados indevidos, irreais e exorbitantes, o que contamina todo o lançamento do crédito tributário por vício insanável de ilegalidade, tornando-o nulo de pleno direito.

2.11 Esta conduta do Auditor Fiscal, inclusive, é tipificada pelo Código Penal, em seu artigo 316, § 1º (= crime de excesso de exação), cuja pena de reclusão é de 3 (três) a 8 (oito) anos, além de multa.

[Cita jurisprudência administrativa]

2.15 Faz-se, aqui, uma importante observação que vem a ratificar a nulidade do lançamento. É que o Direito Administrativo brasileiro evoluiu para ter como premissa o cidadão-administrado como foco da relação jurídica desta disciplina. Assim sendo, não pode se ter como mero equívoco sanável o comportamento desidioso e arbitrário do Fiscal em relação à base de cálculo do tributo, mais ainda quando inseriu na planilha notas fiscais emitidas por empresas de intermediação imobiliária constituídas há muitos anos, estabelecidas com uma gama diversa de clientes no ramo imobiliário, e que não foram alvo da fiscalização anunciada no item 2.9 do Relatório.

II.II DA SEGUNDA NULIDADE FORMAL: VEDAÇÃO AO COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA / APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA MORALIDADE E DA EFICIÊNCIA QUE FORAM DESAFIADOS NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO E QUE ENSEJAM A NULIDADE DO LANÇAMENTO

2.18 O presente caso traz - com clareza - a nulidade anunciada. E que, ao entender o Fiscal que as 06 empresas de intermediação imobiliária em que realizou as diligências (descritas no item 2.9 do Relatório) eram "interpostas, inexistentes de fato", não havia outro rumo para o Fiscal senão a instauração do procedimento da baixa de ofício dos CNPJ's das referidas empresas, na forma como OBRIGA o art. 31, da IN RFB 1.634/2016.

2.19 Ao não fazer, o fiscal infirma o seu próprio trabalho, porquanto para o mundo jurídico - que não socorre a quem dorme - o não fazer implica na acepção contrária exposta, já que as empresas imobiliárias se encontram ativas, todas trabalhando normalmente para outras empresas e, inclusive, para a própria IMPUGNANTE, aliás como sempre fora.

[...]

2.22 Ocorre que, a não instauração do procedimento de baixa de ofício dos CNPJ's tem um significado para o Direito. Até porque a linguagem e raciocínios jurídicos não podem ser não aplicáveis ou afastáveis por um desejo fiscal, sob pena de se violar a impessoalidade, eficiência e moralidade que embebedam os atos administrativos. Isto é, a não concretização na esfera do Direito do procedimento da baixa dos CNPJ's das empresas de intermediação imobiliária anunciadas no item 2.9 do Relatório Fiscal, implica dizer - para a Ciência Jurídica - que há um verdadeiro comportamento contraditório da Administração Pública no presente caso.

[Cita jurisprudência do STF]

2.24 Note(m) que, (i) há uma afirmação fiscal no sentido de que as empresas imobiliárias são interpostas, (ii) há o lançamento de crédito tributário por esse motivo em especial, (iii) o patrimônio e a liberdade da IMPUGNANTE são atingidos por esse único e exclusivo motivo, e (iv) afim, os CNPJ's das empresas diligenciadas são mantidos intactos - trabalhando com os seus sócios e seus próprios contadores, praticamente nos mesmos locais mencionados na fiscalização, e do mesmo modus operante - sem qualquer instauração do procedimento de baixa dos CNPJ's, cujo dever é, por norma jurídica expressa, OBRIGADA a ser realizada. Isto configura um evidente comportamento contraditório e uma agressão ao princípio da moralidade administrativa, isto porque, de acordo com Hely Lopes Meirelles esse princípio impõe ao agente público um dever ético, de honestidade e lisura na conduta, não se limitando a "decidir

somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto".

III. DO MÉRITO

III.1 DA AUSÊNCIA DE PROVAS ROBUSTAS PARA JUSTIFICAR AS AUTUAÇÕES / DA DECADÊNCIA DOS FATOS APURADOS NA FISCALIZAÇÃO DE 2011 - TEORIA DOS FRUTOS ENVENENADOS / E DA VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA

3.4 Após analisar cuidadosamente cada Termo de Oitiva, percebe-se que algumas perguntas fundamentais e que são relativas à atividade dos corretores de imóveis sequer foram feitas (— busca da verdade real). A bem da verdade, o Auditor Fiscal preocupou-se, exclusivamente, em questionar os depoentes sobre horários, atingimento de metas, local de trabalho, com a manifesta vontade de caracterizar uma relação de emprego - que não existe.

[...]

O Auditor Fiscal nem mesmo perguntou aos depoentes se, quando iniciou a parceria com a PROCARE, trouxeram clientes, nem mesmo citou a carteira de clientes e qual o padrão de valores movimentados no mercado em que o corretor atua;

Não questionou sobre o perfil de trabalho de cada depoente. Qual o nicho que ele escolheu atingir quando optou pela profissão. Não mencionou as certas parcerias entre corretores que, cotidianamente, são firmadas neste tipo de relação comercial. Não indagou se os depoentes viajavam a trabalho ou de lazer e qual período ficavam.

E A PERGUNTA PRIMORDIAL: Há alguma preferência de atuação dos depoentes na região num determinado padrão de negócio, como os de luxo/alto luxo que são ofertados, unicamente, por 3 construtoras da região?

3.6 Ora, Senhor Julgador, as respostas destas perguntas, por certo, indicariam e comprovariam algo que o Auditor Fiscal quer mascarar: os depoentes agiam como autônomos e não atuavam exclusivamente com a IMPUGNANTE, sendo por isto, óbvio, que sequer foram feitas aos depoentes.

3.7 Outrossim, ainda na página 52 do PAF, o Auditor Fiscal afirma que indagado sobre a questão o Sr. Erick Eberhard, afirmou, conforme consta de documento que consta do Anexo 06, que os serviços eram prestados em locais indicados pela PROCARE ou em suas dependências.

Na descrição do Anexo 6 do PAF (página 244) tem-se que o dito documento é uma resposta por e-mail dada pelo Sr. Erick Eberhard no decorrer do procedimento fiscal nº 09.2.01.00.2015- 0217-8, levado a efeito na empresa EBERHARD PARTICIPAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA - CNPJ 12.186.406/0001-90.

3.8 Com a devida vênia, o Auditor Fiscal deixa claro que os indícios de prova que originaram este procedimento fiscal partiram de uma resposta de e-mail e de um documento denominado "respostas questionário:", cujo remetente era o Sr. Erick Eberhard - que mora no exterior desde o ano de 2013. NEM MESMO SE COMPROVA A VERACIDADE DO DOCUMENTO!

3.9 Cediço que ao Fisco é atribuído não só o encargo de afirmar a ocorrência do fato gerador de determinado tributo, mas, verdadeiramente, o ônus da prova da existência deste fato.

É isso que se conclui da lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

[Cita doutrina]

3.10 Não se pode justificar uma autuação deste porte numa resposta de e-mail que não se sabe nem a origem e que não foi dada a oportunidade da ampla defesa ao contribuinte. O INDÍCIO DE PROVA É NULO e, nestes casos, para demonstrar essa nulidade não é preciso que o contribuinte faça aprova de que os fatos nele narrados não ocorreram. Basta que demonstre que o ato é desprovido de fundamentação, ou que em sua prática a autoridade não logrou comprovar as afirmações de fato nele contidas. Será essa falta de fundamentação, ou de comprovação, que deverá ser objeto de prova pelo contribuinte autor de uma ação anulatória, e não a produção da 'prova negativa' de que os tais fatos - não demonstrados no ato de lançamento - não ocorreram.

3.11 Se tudo isto não bastasse, houve falta de diligência fiscal pela busca da verdade material quanto à empresa parceira MN Negócios Imobiliários Ltda. Isso porque, na página 55, o Auditor Fiscal afirma que ela estava localizada no mesmo endereço da PROCARE, ou seja, à Rua 1.101, nº 60, sala 134, Edifício Camboriú Business Center, em Balneário Camboriú SC.

3.12 Contudo, a dita parceira nem mesmo está localizada neste endereço atualmente. Dos documentos que seguem anexados (documento 13) comprovasse que, naquele local, funciona a empresa MÍRIAM DE ALMEIRA DECORAÇÕES - ME, com quem a IMPUGNANTE firmou um Contrato de Comodato.

3.13 Isto, Senhor Julgador, só comprova a desídia do fiscal na busca da verdade real – que deve ser incansavelmente respeitada nas autuações fiscais. Ou seja, a verdade real do fato jurídico autuado, no presente caso, sequer restou comprovada quanto a empresa MN Negócios Imobiliários Ltda, de modo que toda e qualquer prova oriunda daquela empresa deve ser desconsiderada/ descaracterizada da presente autuação.

3.14 Ademais, ainda que se considere válido como indício de prova, no corpo do e-mail, o Sr. Erik Eberhard afirma que você está de posse de todas as notas do ano de 2011. No entanto, a IMPUGNANTE sequer teve acesso às ditas Notas Fiscais, sendo este outro ponto que nulifica o "indício de prova", ou seja, à IMPUGNANTE não foi oportunizado se manifestar, violando, mais uma vez, o contraditório e a ampla defesa.

3.15 No e-mail, linhas abaixo, Erik acrescenta: acredito que seria necessária uma outra forma para conseguir o que você precisa. Ora, o próprio delator ressalta que não se via na condição de empregado. A prova invocada pelo Auditor põe em dúvida o seu raciocínio fiscal de comprovar o vínculo empregatício!

3.16 Outrossim, no item 4.2.2 (página 42 do PAF), o Auditor Fiscal, se reporta, claramente a fatos ocorridos no ano de 2011 e que originaram a presente autuação. Ocorre que, todo e qualquer indício daquele ano, atualmente, já está maculado pelo instituto da decadência.

3.17 Por esta razão, em analogia à teoria da árvore dos frutos envenenados, todas as provas que decorreram do indício apurado em 2011 também estão laivadas pela decadência, que é destinada a resguardar a segurança jurídica, tornando estáveis situações da vida após o transcurso de certo prazo, momento em que se verifica a perda do direito potestativo, sendo por esta razão que todo o procedimento fiscal deve ser anulado, justamente porque o Auditor Fiscal, com a devida vênia, se pautou em indícios de prova que já estão maculados pela decadência e, por certo, não poderiam ter originado a presente autuação. O problema, no presente caso, é a falta de prova.

3.18 Dando-se seqüência, no tópico abaixo, a IMPUGNANTE rebate a (in)existência dos pressupostos da existência de relação de emprego.

III.II DA INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO / NÃO CARACTERIZAÇÃO DOS CORRETORES COMO SEGURADOS EMPREGADOS

3.22 A IMPUGNANTE é uma empresa consolidada no ramo imobiliário e internacionalmente conhecida pelo seu alto padrão de qualidade. Atrai o mais seleto nicho de clientes, em razão da segurança que transpassa em seus compromissos. É uma das responsáveis por fomentar/aquecer o mercado imobiliário da região, que, nos últimos anos, ficou mundialmente conhecida como a DUBAI brasileira.

3.23 Para as corretoras de imóveis, trabalhar com as cartelas de imóveis do padrão PROCARE traz segurança ao negócio - que é decorrente da estabilidade e do destaque da IMPUGNANTE no setor imobiliário - e também um incentivo financeiro: ora, são unidades com grande valor e qualidade e as vendas resultam numa boa corretagem!

3.24 Por estas e outras razões, a IMPUGNANTE foi procurada pelas 6 imobiliárias relacionadas na página 49 do PAF que possuíam - e, ousa-se dizer, que até hoje possuem - a intenção de firmar uma parceria e, com isso, incluir nas suas pautas de venda os imóveis PROCARE. As corretoras de imóveis, por certo, objetivavam atingir o nicho seleto de clientes que poucas (= 3) construtoras da região atendem, aí incluída a IMPUGNANTE.

3.25 Com estas imobiliárias (= pessoas jurídicas) a IMPUGNANTE firmou os Contratos de Parceria (documento 9). Neste contrato, a cláusula nona prevê, expressamente, que inexistia vínculo de emprego:

[...]

3.26 Da leitura do contrato de parceria, na íntegra, se depreende que a IMPUGNANTE preservou a autonomia das corretoras de imóveis. Logo, mantendo o caráter autônomo, não há que se falar em vínculo empregatício, em razão da ausência do liame interpessoal de dependência, traço característico da subordinação jurídica -elemento chave de identificação do contrato de trabalho.

[Cita jurisprudência]

3.28 Aqui, neste ponto, é prudente rebater algumas alegações do Auditor Fiscal quanto a caracterização da subordinação entre as pessoas jurídicas parceiras e a IMPUGNANTE.

3.29 A Fiscalização alegou, em paráfrase, que todos os corretores cumpriam horários pré determinados e se sujeitavam às determinações dos patrões. Contudo, no depoimento de Elisa Ramos Neves (página 60 do PAF), ela afirma que as escalas eram feitas de comum acordo entre os plantonistas, o que demonstra a inverdade da alegação do Auditor Fiscal e a total liberalidade das corretoras imobiliárias.

3.30 Se tanto não bastasse, o e-mail enviado pela Sra. Ana Cristina Vargas (anexo) comprova a autonomia/independência na organização de horários, já que, no dia 19/02/2014, a Sra. Ana Cristina apenas COMUNICA que não irá comparecer ao plantão de vendas. Ou seja, também comprova que ela não dependia de autorização de nenhum supervisor para se ausentar do plantão de vendas.

3.31 Seguindo, o Auditor Fiscal afirmou que a subordinação jurídica também se caracteriza pelo fato de que as corretoras imobiliárias, nas reuniões, com os mais diversos propósitos, são cobradas, recebem orientações das mais diversas, inclusive sobre normas de condutas, o que e como devem fazer (página 33 do PAF).

3.32 Mais uma vez, comprova-se a inverdade desta afirmação. Em seu depoimento, Elisa Ramos Neves claramente aduziu que o gerente pouco interferia (página 60 do PAF). No entanto, o fato da IMPUGNANTE exigir o cumprimento de regras de conduta com a finalidade de manter a seletividade de seus negócios não pode ser levado como prova de subordinação. O uso de crachás de identificação - que eram fornecidos pela IMPUGNANTE -, como exemplo, apenas comprovam a organização empresarial, nunca uma relação empregatícia.

3.33 De mais a mais, as corretoras parceiras mantiveram relações comerciais com outras empresas (a título de exemplo, invoca-se as Notas Fiscais emitidas pela empresa Vargas e Bogo Ltda à empresa EMBRAED - documento 12), justamente porque a relação entre as imobiliárias parceiras e a IMPUGNANTE não era de exclusividade.

3.34 Isso porque, a liberdade/autonomia das corretoras de imóveis é essencial para firmar a lealdade que deve pautar a relação jurídica entre o corretor e o seu cliente, valor que estaria profundamente abalado pelo dever de obediência que o profissional teria, obrigatoriamente, para com a proprietária do empreendimento imobiliário, caso esta fosse sua empregadora.

3.35 Portanto, essencialmente, o que pode diferenciar o corretor do empregado é, fundamentalmente, o fato de que sua atuação está subordinada à um vínculo de lealdade com o cliente e não com o interesse do empresário, em decorrência de um poder diretivo que, no presente caso, inexistente.

3.36 Outrossim, sob o ponto de vista de um dos princípios basilares do direito do trabalho, o da primazia da realidade, chega-se à mesma conclusão: inexistente relação de emprego.

Confrontando os depoimentos dos representantes legais das empresas parceiras, assim como o Relatório Fiscal do Auditor responsável por esta autuação, com os documentos anexados e os fatos abaixo relacionados a descaracterização de vínculo empregatício e de ausência de subordinação jurídica é clara.

3.37 Em seu depoimento, a Sra. Elisa Ramos Neves, afirmou que na PROCAVE trabalhou de 2010 a 2016 e que era exigência que fosse proprietária de pessoa jurídica, emitindo notas Fiscais pelos serviços realizados (página 60 do PAF), induzindo o Auditor Fiscal a erro já que dá a entender que a empresa só foi constituída para esta finalidade e a pedido da IMPUGNANTE.

3.38 A situação que desmascara a intenção do Auditor Fiscal - de caracterização de vínculo empregatício - está comprovada na página social de Elisa Ramos Neves - sócia da empresa Eliseos Corretora de Imóveis Ltda. Ela, entre os anos de 2012 a 2014 (período autuado), realizou diversas viagens internacionais, inclusive mais de uma vez em cada ano, em dia e horário comercial (documento 5). Ora, a total independência/autonomia da sócia da empresa parceira da IMPUGNANTE é CLARA.

3.39 Ainda, o comprovante de inscrição e de situação cadastral da empresa Eliseos Corretora de Imóveis Ltda comprova que ela foi constituída no ano de 2009 (documento 11), ou seja, ANTES DO PERÍODO EM QUE ELISA RAMOS NEVES AFIRMA TER LABORADO PARA A IMPUGNANTE. Caindo por terra a afirmação de que a empresa foi constituída exclusivamente para prestar serviços à IMPUGNANTE e, com isso, forjar uma relação de emprego. É isto, pois, que os documentos anexados comprovam: a inverdade dos fatos levantados pelo Fiscal!

3.40 Analisando a página social de outra sócia da empresa Eliseos Corretora de Imóveis Ltda, Sra. Fabiana Aparecida dos Anjos Grazziotin, outra conclusão não se chega. A título de exemplo, cita-se a imagem postada no dia 08/03/2012 (incluído no período autuado) pelo presidente do Grupo Riviera, Sr. Evandro Dal Molim, que se dirige à Fabiana Grazziotin como GERENTE COMERCIAL DO GRUPO RIVIERA (documento 6).

3.41 Outrossim, no Termo de Oitiva, a Sra. Ana Cristina Pereira Vargas, sócia da empresa Vargas e Bogo Ltda, indica que trabalhou na empresa IMPUGNANTE entre o período de 02/2013 a 02/2015. Afirma que "logo que foi chamada para trabalhar foi informada da necessidade de possuir uma pessoa jurídica para fornecer notas fiscais" (página 55 do PAF), induzindo o Auditor Fiscal a erro já que dá a entender que a empresa só foi constituída para esta finalidade e a pedido da IMPUGNANTE.

3.42 Contudo, o comprovante de inscrição e de situação cadastral da empresa Vargas e Bogo Ltda comprova que ela foi constituída no dia 20/08/2009 (documento 11), ANOS ANTES DO PERÍODO EM QUE ANA CRISTINA AFIRMA TER LABORADO PARA A IMPUGNANTE. Ou seja, os documentos comprovam a inverdade dos fatos levantados pela sócia proprietária!

3.43 Noutra parte de seu depoimento, a Sra. Ana Cristina Pereira Vargas, sócia da empresa Vargas e Bogo Ltda, também aduziu ao Auditor Fiscal que não podia se negar a trabalhar em determinado horário ou plantão. Contudo, o e-mail que segue anexado comprova a total liberalidade/autonomia/independência na organização de horários, já que, no dia 19/02/2014, a Sra. Ana Cristina apenas COMUNICA que não irá comparecer ao plantão de vendas. Ou seja, ela não dependia de autorização para se ausentar do plantão de vendas, situação que não ocorre na relação empregatícia comum.

3.44 A Sra. Ana Cristina Pereira Vargas também afirmou que realizava intermediação de vendas de forma exclusiva para a PROCAGE, de 02/2013 a 02/2015 recebendo comissões de 2,4% sobre o valor das vendas. Pois bem, as notas fiscais n. 14 e n. 17. emitidas no dia 31/01/2014. comprovam que a empresa Vargas e Boeo Ltda. no mesmo período, também realizou vendas para EMBRAED - Empresa Brasileira De Edificações (documento 12). Caindo por terra a afirmação de exclusividade.

3.45 Linhas abaixo, em seu depoimento, a Sra. Ana Cristina Pereira Vargas também "aduziu ter entrado com uma ação trabalhista agora em janeiro de 2017" (página 201 do PAF). Síntese da petição inicial da Reclamatória Trabalhista foi usada pelo Auditor no Relatório Fiscal desta autuação para ratificar os fatos aqui apurados (página 67 do PAF).

3.46 No entanto. é de se salientar que aquela demanda está na fase inicial e que a IMPUGNANTE sequer se manifestou naqueles autos, de modo que todas as informações trazidas para este procedimento fiscal são unilaterais e nem mesmo passaram pelo veredicto do judiciário (ainda não teve decisão/sentença).

3.47 O ajuizamento da ação, neste caso, nada mais é do que exercer o direito constitucional de petição, nos termos do artigo 5º, inciso XXXIV, alínea "a", da CF, ou seja, nenhuma daquelas alegações podem ser invocadas como meios de prova para a caracterização de um vínculo empregatício.

3.48 De outro modo, ratificando a descaracterização do vínculo empregatício, o Sr. Plínio Marcondes Loureiro Neto, sócio administrador da Cosmos Corretora de Imóveis Ltda, afirma que "na maioria do tempo realizava negócios em seu escritório, na COSMOS" (página 208 do PAF), ou seja, nem mesmo usava as dependências da IMPUGNANTE para realizar suas intermediações comerciais.

3.49 Adiante, o Sr. Plínio também confirma que podia prestar serviços para outras empresas, não havendo contrato de exclusividade com a PROCAGE [...] na PROCAGE não tinha compromisso de cumprimento de horários (página 208 do PAF). LOGO, INEXISTIA SUBORDINAÇÃO NA RELAÇÃO COMERCIAL, POIS CARACTERIZADA SUA TOTAL AUTONOMIA COMERCIAL.

3.50 No termo de oitiva da Sra. Alessandra Cesa Silva, sócia administradora da ACS Assessoria Corretagem e Serviços Imobiliários Eireli ME, ela afirma que do final de 2011 até setembro de 2012 não trabalhou mais nos plantões da PROCAGE, tendo se dedicado exclusivamente à imobiliária (ACS). A partir de outubro/2012 voltou a se dedicar também à PROCAGE (página 219 do PAF). MAIS UMA VEZ, SENHOR JULGADOR, A AUTONOMIA COMERCIAL ESTÁ COMPROVADA E CORROBORA COM A INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO.

3.51 A depoente, Sra. Alessandra Cesa Silva, DEIXA CLARO QUE, EM PARTE DO PERÍODO AQUI FISCALIZADO (final de 2011 até setembro de 2012), SEQUER TRABALHAVA NOS PLANTÕES DA IMPUGNANTE. Confirmou, também, que

prestava serviços para outras empresas, inexistindo exclusividade comercial com a IMPUGNANTE.

3.52 Nas páginas 224 e 225 do PAF, Ivone Maia Foletto, contadora da IMPUGNANTE, ao responder as perguntas do Auditor Fiscal, também confirmou que não havia cumprimento de horário e de metas, bem ainda que a mencionada escala de plantão era previamente estabelecida e combinada entre os próprios corretores, ou seja, a IMPUGNANTE em nada interferia.

3.53 Estranha-se, inclusive, que em nenhum momento da autuação fiscal, o Auditor afirma que o Contador das empresas parceiras é o mesmo da IMPUGNANTE, ou seja, a caracterização do vínculo empregatício decorre de um único fato: a IMPUGNANTE era a destinatária da maioria das notas fiscais, o que é muito frágil para esta autuação, justamente porque o ônus da prova, como dito no "item I" supra, recai exclusivamente sobre a Administração Pública.

3.54 Este fato (= da contabilidade) - se fosse verdade - corroboraria com a afirmação de simulação/fraude entre a IMPUGNANTE e as pessoas jurídicas parceiras, já que demonstraria a total dependência, inclusive fiscal, destas empresas com a PROCARE. Mas, ao revés disso, as informações do CNPJ de cada pessoa jurídica parceira comprovam que as suas escritas fiscais eram feitas por escritórios contábeis diferentes, como exemplo: a Contabilidade Karrer foi a eleita pela Cosmos Corretora de Imóveis Eireli, ao passo que a ACS Assessoria, Corretagem e Serviços Imobiliários EIRELI-ME elegeu a Vinholi Contabilidade (documento 11).

3.55 Como dito pelo Auditor Fiscal, a IMPUGNANTE firmou contratos de prestação de serviço com as imobiliárias ditas parceiras. No contrato, haviam cláusulas expressas que previam, em síntese, a ausência de exclusividade, a inexistência de vínculo empregatício entre as partes; e a percepção de pagamento pelos serviços através de comissão por intermediação.

Portanto, todo e qualquer serviço, formalmente (leia-se: documentalmente), foi prestado por meio das pessoas jurídicas parceiras.

3.56 Ora, a mera possibilidade de substituição de um corretor por outro nos plantões/pontos de venda da IMPUGNANTE, por si só, afasta por completo qualquer possibilidade de existência de vínculo empregatício. O simples fato de realizar plantões, efetuar relatórios, participar de reuniões, não configura necessariamente o vínculo, muito menos a subordinação jurídica, mas tão somente a organização empresarial da IMPUGNANTE.

3.57 Frise-se, por importante, que estes fatos apenas comprovam a organização estrutural/empresarial da IMPUGNANTE, que preza pela qualidade no atendimento de seus consumidores finais - nicho seletivo de pessoas que procuram um imóvel no padrão de qualidade PROCARE.

3.58 Por derradeiro, bem ainda considerando que todas as pessoas jurídicas foram constituídas antes de firmar as parcerias com a IMPUGNANTE, todas as questões societárias e tributárias mencionadas no Relatório Fiscal só podem ser relacionadas às próprias empresas e aos seus representantes legais. Estas questões não podem, juridicamente, ser transferidas para a IMPUGNANTE, muito menos serem utilizadas como meio de prova à constituição de um fato.

3.59 Desta feita, em razão de inexistir o liame interpessoal de dependência, traço característico da subordinação jurídica - elemento chave na identificação do contrato de trabalho -, descaracterizado está qualquer vínculo empregatício no caso concreto.

3.60 Por esta razão, o reconhecimento da insubsistência dos Autos de Infração que compõem o Procedimento Fiscal n. 0920100.2015.01003 e o Processo Administrativo

Fiscal n. 11516-720.956/2017-94, nos termos das razões apresentadas e comprovadas pelos documentos anexados, é medida que se impõe.

3.61 Na eventualidade de nenhuma das teses arroladas pela IMPUGNANTE serem acatadas, passa-se a enfrentar os demais pontos relacionados à exação fiscal.

III.III DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA AO INCRA.

3.66 Conclui-se, assim, que a referida Contribuição ao INCRA não foi recepcionada pela Magna Carta e tornou-se incompatível com o novo Sistema Tributário, pois a Constituição de 1988 estatuiu que a "folha de salários" fosse assento exclusivo das contribuições da seguridade social (artigo 195, inciso I) ou das destinadas a entes sindicais (artigo 240).

[...]

3.74 Evidente que a contribuição do empregador é estritamente vinculada à existência da relação de emprego, até porque é em dependência deste fato que o empregado torna-se beneficiário da previdência social, em razão, exclusivamente, da contribuição de seu patrão e de sua própria.

[...]

3.76 In casu, a Previdência Rural e o INCRA não põe à disposição dos empregados da IMPUGNANTE - e tampouco a ela própria -, qualquer benefício ou serviço. Ou seja, não há nenhuma contraprestação de maneira a justificar a exação, que, da forma como está sendo exigida, se perfaz em evidente confisco.

3.77 Consoante ensinamentos doutrinários, "para não ocorrer o CONFISCO, a expressão do artigo 3º do Decreto Lei n. 1.146/1970 quando dispõe que "é mantido o adicional de 0.4% (quatro décimos por cento) à contribuição previdenciária das empresas somente pode compreender as empresas rurais ou preponderantemente rurais e jamais as urbanas, para cujos empregados ou empregadores de indústria urbana o INCRA ou FUNRURAL não põe à disposição, nem prestam benefício ou serviço".

[Cita jurisprudência]

3.79 Conclui-se, deste modo, que a contribuição sobre a folha de salário destinada ao INCRA não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e, ainda que pudesse se entender de modo contrário (ad argumentandum tantum), aludida contribuição foi revogada pela Lei Federal n. 8.212/1991, o que torna imperioso o afastamento da sua exigência, por manifesta inconstitucionalidade.

III.IV DA IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA -AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO INTUITO DOLOSO DA IMPUGNANTE

3.82 No entanto, tanto a fraude como a simulação, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964 pressupõem o dolo, entendido como a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos da conduta que se caracteriza como dolosa, o que não ficou comprovado no presente caso. Ademais, conforme fundamentado no item III.I, os fatos aqui invocados carecerem de prova robusta.

3.83 Por estas razões, sequer a hipótese de simulação pode ser alegada, como demonstrado à exaustão nas linhas acima, com muito maior razão, a hipótese de evidente intuito de fraude deve ser afastada, com o conseqüente afastamento da multa agravada de 150%.

[Cita jurisprudência]

3.90 No presente caso, a penalidade aplicada pelo Fisco - em 150% - foi em total afronta ao princípio que veda o confisco, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. E mais, a multa eleita pelo Fiscal vai muito além da própria inflação, muito mais longe que se depara com a multa de 2% do CDC, colocando o contribuinte em extrema dificuldade para a regularização dos débitos tributários - intuito do Erário ao autuar a IMPUGNANTE.

3.91 Demonstrada, assim, a falta de proporcionalidade na aplicação da pena, fato esse que justifica a procedência da impugnação para reconhecer a nulidade do lançamento da multa ou, no mínimo, a sua redução para 20%, nos termos do que assegura a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

PEDIDO

4.1 Diante do exposto, respeitosamente, requer-se:

- a) O recebimento da impugnação, porque tempestivamente apresentada, inaugurando-se, assim, a fase contenciosa, nos termos do artigo 14 do Decreto n. 70.235/1972;
- b) A procedência da Impugnação para declarar a nulidade do lançamento de ofício, nos termos das razões expostas nos itens "II" e "III" da presente;
- c) Ultrapassado, sem êxito, o pedido de reconhecimento da nulidade do lançamento de ofício, no mérito, requer-se o julgamento procedente da Impugnação para declarar a insubsistência dos Autos de Infração que compõem o Procedimento Fiscal n. 0920100.2015.01003 e o Processo Administrativo Fiscal n. 11516-720.956/2017-94, nos termos das razões expostas no tópico "III" da presente.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campo Grande/MS julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 480/518):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

NULIDADE NÃO CONFIGURADA.

Não há nulidade quando não se configurar prejuízo à defesa ou lesão ao interesse público.

SEGURADO EMPREGADO.

O trabalhador que presta serviço com subordinação, pessoalidade, não eventualidade, onerosidade, nos termos das disposições da legislação trabalhista e previdenciária, é caracterizado como segurado empregado.

INCRA.

Natureza jurídica e destinação constitucional fundada na contribuição de intervenção no domínio econômico, que dá legitimidade da exigência mesmo após as leis 8.212/91 e 8.213/91. Esta contribuição não possui REFERIBILIDADE DIRETA com o sujeito passivo, por isso se distingue das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas. A lei não exige a vinculação da empresa às atividades rurais e cumpre a todos o custeio do sistema.

VALIDADE DO LANÇAMENTO.

O Auto de Infração é válido e eficaz visto que foi lavrado com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 26/10/2017, conforme termo de ciência por abertura de mensagem, às fls. 533, apresentou o recurso voluntário de fls. 536/573 em 23/11/2017.

Preliminarmente, a RECORRENTE defende a aplicação da jurisprudência trazida em fase impugnatória e vai de encontro ao argumento da DRJ de origem, que a jurisprudência trazida aos autos não possui efeito vinculativo.

No mais, reiterou os argumentos da impugnação.

A RECORRENTE ainda acostou aos autos, às fls. 579/580, em 24/01/2019, petição requerendo a juntada da sentença de improcedência dos pedidos iniciais proferida nos autos da Ação Trabalhista n. 0000136-08.2017.5.12.0045, Juízo da 2ª Vara do Trabalho de Balneário Camboriú/SC, na qual figura como Reclamante Ana Cristina Pereira Vargas e como Reclamada Procave Investimentos e Incorporações Ltda e Ibiza Towers Incorporações Ltda, tendo o julgamento improcedente para o pedido de reconhecimento de vínculo empregatício entre Ana Cristina Pereira Vargas e a ora RECORRENTE por entender que não estão presentes os requisitos do artigo 3º da CLT, ao tempo em que colaciona trecho do referido julgamento e requer a nulidade formal do lançamento de ofício, ou, quando menos, de que seja declarada a insubsistência dos Autos de Infração

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Fl. 18 do Acórdão n.º 2201-010.107 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.720956/2017-94

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

I. PRELIMINAR

I.a. Vedação ao Comportamento Contraditório da Administração Pública

Alega a RECORRENTE que a fiscalização teria se comportado de maneira contraditória ao afirmar que as pessoas jurídicas contratadas não existiam de fato sem, no entanto, não ter efetuado a baixa de ofício do CNPJ de ditas PJs, pois este seria o seu dever nos termos do art. 29 da IN RFB nº 1.634/2016, o qual possuía a seguinte redação em vigor à época do lançamento:

Art. 29. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade:

I - omissa contumaz, que é aquela que, estando obrigada, não tiver apresentado, por 5 (cinco) ou mais exercícios, nenhuma das declarações e demonstrativos relacionados a seguir e que, intimada por edital, não tiver regularizado sua situação no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da publicação da intimação:

(...)

II - inexistente de fato, assim denominada aquela que:

a) não dispuser de patrimônio ou capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado;

b) não for localizada no endereço constante do CNPJ e:

1. cujo representante legal no CNPJ não for localizado; ou

2. cujo representante no CNPJ, depois de intimado, não indicar seu novo domicílio tributário;

c) domiciliada no exterior, não tiver seu procurador ou seu representante legalmente constituído, a que se refere o § 1º do art. 7º, localizado no endereço constante do cadastro da RFB; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1684, de 29 de dezembro de 2016)

d) encontrar-se com as atividades paralisadas, salvo se estiver enquadrada nas hipóteses previstas nos incisos I, II e VI do caput do art. 39;

e) realizar exclusivamente:

1. emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias; ou

2. operações de terceiros, com intuito de acobertar seus reais beneficiários;

III - declarada inapta que não tiver regularizado sua situação nos 5 (cinco) exercícios subsequentes;

IV - com registro cancelado, ou seja, a que estiver extinta, cancelada ou baixada no respectivo órgão de registro; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1684, de 29 de dezembro de 2016)

V - tiver sua baixa determinada judicialmente. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1684, de 29 de dezembro de 2016)

No entanto, não verifico o dito comportamento contraditório alegado pela RECORRENTE.

Em princípio, vê-se que o dispositivo acima instrui uma possibilidade e não um dever da autoridade fiscal.

Ademais, o fato de a empresa ter ou não a sua inscrição no CNPJ baixada não é condição necessária para efetuar o lançamento relativo à cobrança das contribuições previdenciárias. Isto porque, conforme prevê o art. 229, §2º do Decreto nº 3.048/99 (RPS), o auditor é competente – dentre outras coisas – para constituir créditos tributários das contribuições previdenciárias por meio dos correspondentes lançamentos e promover a respectiva cobrança e, ao desenvolver o seu mister, deverá desconsiderar o vínculo pactuado com interposta empresa e efetuar o do segurado enquadramento como empregado quando constatar que o mesmo preenche tais condições:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

I - arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

II - constituir seus créditos por meio dos correspondentes lançamentos e promover a respectiva cobrança;

III - aplicar sanções; e

IV - normatizar procedimentos relativos à arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições referidas no inciso I.

(...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Ou seja, não era necessária a baixa das empresas consideradas interpostas para que se pudesse efetuar o presente lançamento, bastava a constatação, com base no princípio da primazia da realidade, que o vínculo não era com as PJs contratadas, mas sim com os seus sócios.

Sendo assim, não acolho o pleito de nulidade.

I.b. Alegação de Nulidade do auto de infração. Erro na Apuração do Valor Tributável. Ampliação da Base de Cálculo

A RECORRENTE alega que “apontou, fundamentou e comprovou que, no Relatório Fiscal, o Auditor Fiscal responsável ampliou a base de cálculo e ultrapassou os limites das diligências ao considerar alguns pagamentos efetuados pela RECORRENTE à outras empresas que sequer foram indicadas no procedimento fiscal” (fl. 541), motivo pelo qual alega a existência de a nulidade do lançamento fiscal.

Especifica a RECORRENTE que a Auditoria solicitou a abertura de diligências em seis empresas imobiliárias, quais sejam:

- ACS Assessoria, Corretagem e Serviços Imobiliários EIRELI ME, CNPJ 08.097.226/0001-64
- Cosmos corretora de Imóveis Ltda, CNPJ 11.491.326/0001-85
- Eliseos Corretora de Imóveis Ltda, CNPJ 11.417.004/0001-96
- Philot & Souza Empreendimentos Imobiliários Ltda, CNPJ 17.947.004/0001-84
- MN Negócios Imobiliários Ltda ME, CNPJ 07.462.374/0001-78
- Vargas e Bogo Imóveis Ltda, CNPJ 11.204.340/0001-50

Porém, alega que foram considerados também, além dos pagamentos feitos às 6 (seis) pessoas jurídicas acima descritas, os pagamentos que eram direcionados a outras 8 (oito) empresas, as quais não constam citadas nas empresas investigadas em auditoria fiscal, mas constam na tabela de valores das Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pelos corretores de imóveis das empresas interpostas, que serviram de base para o cálculo das contribuições contidas nos três Autos de Infração dispostos na exordial, às fls. 81/88 e devidamente resumidas no recurso voluntário, abaixo colacionadas:

NOTA FISCAL	EMITENTE	VALOR EM R\$
NF 15, emitida em 02/2012	Isaias Itamar Mazotti ME	50.000,00
NF 8, emitida em 04/2012	Webb Imóveis Negócios Imobiliários Ltda	76.750,00
NF 26, emitida em 04/2012	Eberhard Participações Imobiliárias Ltda	11.378,25
NF 01, emitida em 10/2012	Eberhard Participações Imobiliárias Ltda	15.000,00
NF 02, emitida em 11/2012	Eberhard Participações Imobiliárias Ltda	21.378,99
NF 03, emitida em 11/2012	Eberhard Participações Imobiliárias Ltda	21.378,99
NF 23, emitida em 11/2012	Imobiliária Guilherme Ltda	42.000,00
NF 24, emitida em 12/2012	Imobiliária Guilherme Ltda	38.024,57

NF 01, emitida em 01/2013	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	50.000,00
NF 04, emitida em 01/2013	Eberhard Participações Imobiliárias Ltda	21.378,99
NF 05, emitida em 03/2013	Gamacon Investimentos e Consultoria Ltda	48.867,72
NF 06, emitida em 04/2013	Gamacon Investimentos e Consultoria Ltda	48.867,72
NF 06, emitida em 05/2013	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	25.000,00
NF 07, emitida em 05/2013	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	17.500,00
NF 10, emitida em 06/2013	Gamacon Investimento e Consultoria Ltda	28.938,68
NF 18, emitida em 06/2013	Webb Imóveis Negócios Imobiliários Ltda	95.000,00
NF 57, emitida em 06/2013	Beneduzi e Lopes Corretores de Imóveis Ltda	62.500,00

NF 01, emitida em 09/2013	Carlos Eduardo Pires Machado Epp	65.000,00
NF 02, emitida em 09/2013	Carlos Eduardo Pires Machado Epp	65.000,00
NF 11, emitida em 10/2013	Albuquerque Bernardoni Emp. Imob. Ltda	36.000,00
NF 15, emitida em 10/2013	Gamacon Investimentos e Consultoria Ltda	60.931,72
NF 15, emitida em 12/2013	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	12.000,00
NF 3, emitida em 12/2013	Claudete Heil	27.540,00
NF 5, emitida em 12/2013	Carlos Eduardo Pires Machado Epp	70.909,08
NF 41, emitida em 12/2013	Imobiliária Guilherme Ltda	14.550,00
NF 19, emitida em 01/2014	Líder Negócios Imobiliários Ltda	35.400,00
NF 6, emitida em 02/2014	Carlos Eduardo Pires Machado EPP	15.000,00
NF 21, emitida em 02/2014	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	12.000,00
NF 18, emitida em 02/2014	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	6.000,00
NF 18, emitida em 02/2014	Líder Negócios Imobiliários Ltda	36.200,00
NF 07, emitida em 03/2014	Carlos Eduardo Pires Machado EPP	23.636,36
NF 24, emitida em 03/2014	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	6.000,00
NF 21, emitida em 03/2014	Gamacon Investimentos e Consultoria Ltda	60.101,78
NF 23, emitida em 04/2014	Gamacon Investimentos e Consultoria Ltda	67.262,62
NF 31, emitida em 04/2014	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	6.000,00

NF 33, emitida em 05/2014	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	6.000,00
NF 1, emitida em 05/2014	Imobiliária Guilherme Ltda	16.250,00
NF 4, emitida em 05/2014	Claudete Heil	33.048,00

NF 36, emitida em 06/2014	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	6.000,00
NF 103, emitida em 08/2014	Beneduzi e Lopes Corretores de Imóveis Ltda	137.970,00
NF 8, emitida em 08/2014	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	13.996,80
NF 10, emitida em 09/2014	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	6.998,40
NF 12, emitida em 09/2014	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	30.407,85
NF 104, emitida em 09/2014	Beneduzi e Lopes Corretores de Imóveis Ltda	38.000,00
NF 8, emitida em 09/2014	Carlos Eduardo Pires Machado EPP	20.454,55
NF 14, emitida em 11/2014	Albuquerque e Bernardoni Emp. Imob. Ltda	13.996,80
NF 8, emitida em 11/2014	Claudete Heil	28.917,00
NF 1, emitida em 12/2014	Líder Negócios Imobiliários Ltda	102.000,00
TOTAL: R\$ 1.747.534,87		

Com isso, alega a RECORRENTE que o Auditor Fiscal foi além da diligência outorgada, incluído R\$ 1.747.534,87 (um milhão, setecentos e quarenta e sete mil e quinhentos e trinta e quatro reais e oitenta e sete centavos) em pagamentos na base de cálculo, fato que nulifica todo o lançamento, a luz do disposto no inciso II do artigo 11 do Decreto 70.235/1972.

Pois bem, verifica-se que, de fato, a fiscalização, ao cruzar as informações constantes nas folhas de pagamento, GFIP's e GPS, constatou que inexistem empregados ou mesmo contribuintes individuais, contratados para exercerem as funções de corretores de imóveis, mas haviam diversas prestadoras de serviços de intermediação na venda de unidades imobiliárias, no período compreendido entre 01/2011 e 12/2015, das quais as seis maiores eram as empresas objeto de investigação na fase não contenciosa do presente processo administrativo.

Da mesma forma, verifica-se que não consta no relatório fiscal menção às demais 8 (oito) empresas que não fizeram parte do liame investigativo explicitado no relatório fiscal, mas fizeram parte do cálculo de aferição do presente crédito tributário, em sua base de cálculo.

Sendo assim, não há como ter certeza (ou até mesmo um mero indício) de que essas 8 (oito) empresas estavam em situação equivalente às outras 6 (seis) investigadas, de modo a ter os seus pagamentos incluídos na base de cálculo da autuação.

Da mesma forma que a acusação parte do princípio que é inverossímil não possuir nenhum corretor pessoa física, também seria de se estranhar que TODOS os serviços de corretagem fossem realizados através de pessoas físicas, sem a parceria de qualquer PJ. Desta

feita, uma análise do anexo 02 do relatório fiscal (fls. 135/197) demonstra que diversas empresas constantes da base de cálculo (fls. 81/88) emitiram apenas 2 ou 3 notas para a RECORRENTE em todo o período fiscalizado (2012 a 2014). Muitas vezes as notas emitidas sequer se referiam ao mesmo ano.

Há, inclusive, o curioso caso da ALBUQUERQUE E BERNARDONI EMP. IMOB. LTDA, a qual, segundo o relatório de notas integrantes da base de cálculo, teria emitido 15 (quinze) notas para a contribuinte no período fiscalizado. Porém, dita empresa não consta do Relatório geral das notas fiscais emitidas por empresas de corretores de imóveis nem dos Relatórios individualizados por empresa de corretores de imóveis (fls. 124/197 - anexo 02 do relatório fiscal). Não há como a contribuinte se defender da situação retratada.

Na verdade, apenas as 06 empresas que foram objeto de fiscalização/diligência emitiram várias notas (algumas delas quase todos os meses). Talvez por tal razão é que foram escolhidas como objeto de investigação.

No entanto, a conclusão revelada para as empresas investigadas não pode ser estendida às demais PJs que prestaram serviço de corretagem sem que, ao menos, houvesse um indício de que elas também figuraram como empresas interpostas, o que não ocorreu nos autos.

Resta, pois, a questão: houve de fato a ocorrência vício capaz de ensejar a nulidade do lançamento?

Neste sentido, merece uma análise mais atenta dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, que elenca uma série de requisitos cuja ausência podem implicar em nulidade do auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Neste sentido, s.m.j., é plenamente possível a manutenção parcial do lançamento mediante um mero ajuste da base de cálculo sem que isso comprometa toda atividade de lançamento e, também, o exercício de defesa da contribuinte.

Portanto, entendo não ser o caso de anular o lançamento, mas de retificá-lo para excluir da base de cálculo os valores pagos a empresas que não foram objeto de investigação, já que a relação de notas fiscais encontra-se devidamente relacionada e é plenamente possível a sua retificação.

Portanto, numa análise preliminar, entendo que apenas deve ser mantido na base de cálculo do lançamento os pagamentos realizados às seguintes empresas:

- ACS Assessoria, Corretagem e Serviços Imobiliários EIRELI ME, CNPJ 08.097.226/0001-64
- Cosmos corretora de Imóveis Ltda, CNPJ 11.491.326/0001-85
- Eliseos Corretora de Imóveis Ltda, CNPJ 11.417.004/0001-96
- Philot & Souza Empreendimentos Imobiliários Ltda, CNPJ 17.947.004/0001-84

- MN Negócios Imobiliários Ltda ME, CNPJ 07.462.374/0001-78
- Vargas e Bogo Imóveis Ltda, CNPJ 11.204.340/0001-50

Passa-se a análise do mérito das alegações recursais envolvendo apenas as 6 empresas acima apontadas.

II. MÉRITO

II.a. Ausência de Provas Robustas para Justificar as Autuações. Decadência dos Fatos Apurados na Fiscalização de 2011

Entende a RECORRENTE que a autoridade fiscal utilizou documentos e se valeu de fatos supostamente ocorridos em 2011 para efetuar o presente lançamento. Com isso, em analogia à teoria da árvore dos frutos envenenados, tal atitude teria maculado todo o lançamento fiscal, já que o ano de 2011 estaria atingido pela decadência tendo em vista que o lançamento ocorreu apenas em 2017.

Afirma que os fatos apurados no MPF 09.2.01.00.2015-0217-8 (procedimento fiscal diverso realizado em face da empresa EBEHARD PARTICIPAÇÕES IMOBILIÁRIAS LTDA., cujos fatos então constatados culminaram na instauração de procedimento fiscal em face da RECORRENTE) “*não podem ser invocados em seu desfavor neste procedimento fiscal, por certa violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório*” (fl. 553). Ademais, argumenta que os indícios de prova que originaram o presente procedimento são frágeis, na medida que sequer pode se comprovar a veracidade dos documentos extraídos do MPF nº 09.2.01.00.2015-0217-8.

Contudo, não merece prosperar o entendimento da RECORRENTE.

Em princípio, deve-se considerar que a presente fiscalização se iniciou em razão de fatos apurados no procedimento fiscal nº 09.2.01.00.2015-0217-8 e não que todas as conclusões deste caso foram extraídas de uma outra fiscalização.

O MPF realizado em face da empresa EBEHARD foi apenas um “gatilho” para a instauração de uma fiscalização própria em face da RECORRENTE. Esta obteve as próprias provas e conclusões independentemente do que restou concluído no MPF nº 09.2.01.00.2015-0217-8. Tanto é que foram buscados documentos próprios da empresa investigada, realizados as diligências nas PJs tidas como parceiras, obtidos declaração mediante oitiva de determinadas pessoas, tudo feito neste procedimento fiscal não no MPF 09.2.01.00.2015-0217-8.

A autoridade fiscal partiu de um indício verificado em caso envolvendo um terceiro e resolveu investigar a RECORRENTE. Foi isso o que ocorreu. Portanto, não prospera o pleito da contribuinte quando entende pela nulidade do presente lançamento já que o indício de prova em que se baseou teria sido nulo, sendo certo que toda a documentação e informações que embasaram o presente lançamento encontram-se nestes autos.

De igual modo, e pelos mesmos motivos acima, não merece prosperar a alegação de nulidade sob o argumento de que a fiscalização se baseou em fatos ocorridos no ano de 2011,

já atingido pela decadência. Ora, os indícios verificados em fiscalização contra terceiro até podem ter atingido o ano de 2011, mas a presente fiscalização apenas englobou fatos ocorridos no período de 2012 a 2014.

O fato de terem sido observados fatos no ano de 2011 não impede a autoridade fiscal de analisar o período subsequente a fim de verificar se os mesmos fatos se repetiram. E foi isso o que ocorreu no presente caso. Isso porque a relação da RECORRENTE com as empresas ditas parceiras era de trato continuado; a situação pode até ter se iniciado antes, mas perdurou até 2014, pelo menos, como aponta o conjunto probatório colhido pela autoridade fiscal.

Portanto, sem razão a RECORRENTE também neste ponto.

Neste tópico, a RECORRENTE afirma também que as perguntas feitas nos depoimentos administrativos dos sócios das pessoas jurídicas parceiras da RECORRENTE teriam sido “*direcionadas para satisfazer a vontade do Auditor: comprovar um vínculo empregatício*”. Tal questão será abordada no mérito deste voto.

II.b. Comprovação do Vínculo Empregatício

No que diz respeito ao lançamento das contribuições previdenciárias decorrente da suposta simulação da contratação de pessoa jurídica para execução de corretagem desempenhada por corretores pessoa física, entendo que deve ser mantido o lançamento.

Explica-se.

Para o Fisco, a configuração negocial adotada, no sentido contratar empresas do ramo de corretagem para intermediação imobiliária consistiu em artifício utilizado pelo Sujeito Passivo para se eximir da tributação incidente sobre tais pagamentos. Ou seja, a autoridade lançadora defende que a atuação dos corretores se deu em benefício direto à Contribuinte.

A autoridade fiscal, para embasar seu entendimento, menciona resultado de diligências efetuadas junto a 06 (seis) pessoas jurídicas supostamente contratadas, seus respectivos sócios e a ex-empregado da RECORRENTE (ex-contadora), além de outros documentos como contratos de prestação de serviços de corretagem imobiliária e outros obtidos nos autos de ação trabalhista movida por sócia de uma das pessoas jurídicas contratadas (Ana Cristina Pereira Vargas, sócia da Vargas e Bogo Imóveis Ltda.), de onde concluiu que os corretores atuavam em nome da RECORRENTE, sendo esta que fornecia todo o material necessário ao desenvolvimento dos trabalhos de intermediação, tais como instalações físicas, cartões de visita, material promocional, correio eletrônico, supervisão dos trabalhos, reuniões frequentes, estabelecimento de metas e prêmio para o seu alcance.

O Fisco acrescentou ainda que a RECORRENTE emanava todas as orientações de como o corretor deveria atuar, os quais eram devidamente recrutados, selecionados, treinados, supervisionados, avaliados, remunerados, premiados e controlados pela RECORRENTE, que promovia reuniões de trabalho e oferecia treinamento aos profissionais de vendas.

Acerca das pessoas jurídicas supostamente contratadas, a fiscalização pronunciou-se no sentido de que tais contratações foram simuladas, conforme constatado através de

diligência perante as pessoas jurídicas, situação narrada no item 4 do Relatório Fiscal (fls. 51/70).

Referida constatação de contratação simulada foi resumida da seguinte forma (fls. 77/78):

6.18. As empresas constituídas pelos corretores de imóveis por exigência da PROCARE não são conhecidas no mercado. Nenhuma delas tem nome ou é conhecida. Estão sob o manto da PROCARE, coordenadas e controladas por ela para a consecução das vendas. Inclusive nos cartões de visita sequer aparecem. Nos cartões consta o nome do corretor o endereço de e-mail do domínio da PROCARE (@procave), assim como a identificação da construtora.

6.19. As pretensas imobiliárias não existem de fato. Foram constituídas apenas para acomodar os corretores e permitir que eles pudessem emitir Notas Fiscais na condição de empresas, opção que seria a princípio mais favorável do ponto de vista tributário, não apenas para as imobiliárias mas também para os corretores.

6.20. A condição de parceria comercial da pessoa jurídica, só aparece para o fisco, para ninguém mais. As imobiliárias parceiras, constituídas nas palavras dos próprios corretores como condição para que pudessem trabalhar, não se apresentam em momento algum para a sociedade, apenas para os órgãos de controle federais, estaduais e municipais, na medida em que forem obrigadas. Assim, apresenta-se ao fisco uma realidade simulada, incompatível com os fatos e dissociada sob todos os aspectos daquilo que verdadeiramente acontece.

Para a Contribuinte, o Fisco, no seu procedimento de circularização, teria se baseado apenas nas declarações que lhe interessaram, desprezando fatos que apontaram no sentido de que inexistiu prestação de serviços à RECORRENTE pelos corretores.

A solução do ponto central da controvérsia passa obrigatoriamente pela avaliação do conjunto probatório carreado aos autos. O fato de haver um suposto contrato com pessoa jurídica para intermediação de vendas de imóveis, com notas emitidas por tais PJs, não tem o condão de afastar as obrigações tributárias, caso se entenda na espécie que houve prestação de serviços diretamente dos corretores à RECORRENTE, isto porque diante da dicção do art. 123 do CTN a responsabilidade tributária não pode ser transferida por convenções particulares, como se vê:

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

Sobre esse aspecto do lançamento, as conclusões da fiscalização estão lastreadas nas informações obtidas a partir das diligências realizadas junto às pessoas jurídicas supostamente contratadas (anexo 03 – fls. 101/123), mediante oitiva dos sócios das pessoas jurídicas diligenciadas e da ex-contadora da RECORRENTE (anexo 04 – fls. 198/225) além de documentos obtidos junto à ação trabalhista movida por sócia de uma dessas empresas contratadas (anexo 08 – fls. 250/288).

Desse conjunto probatório exsurge que *“as empresas foram constituídas e continuaram funcionando não por sua livre iniciativa, mas como condição imposta pela PROCARE para exercerem as atividades de corretores de imóveis”* (fl. 74).

A RECORRENTE contava com os corretores para prestar o serviço de intermediação imobiliária, que captava os clientes, em regra, nos estandes de vendas montados pelas RECORRENTE, e que tal serviço não era prestado por pessoas jurídicas contratadas.

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

Quanto a esse aspecto, vale frisar que os corretores cumpriam escalas de plantão e, conforme depoimentos prestados à Fiscalização, identificavam-se com cartão de visita e correio eletrônico da RECORRENTE (@procave), além de lançarem mão de material por ela disponibilizado para cumprirem seu mister.

A Contribuinte tenta em seu apelo fazer crer que a sua relação com os corretores de serviço era através das pessoas jurídicas contratadas e que, portanto, não possuiria ingerência sobre os corretores, não havendo prestação de serviços direto à RECORRENTE pelas pessoas físicas, tampouco pagamento de remuneração, haja vista que a comissão era paga às pessoas jurídicas.

Contudo, a fiscalização cumpriu diligências perante tais pessoas jurídicas e constatou, com base no princípio da primazia da realidade, que os contratos eram simulados, conforme narrado no item 7 do Relatório Fiscal (fls. 78/79), do qual transcreve-se o seguinte trecho:

7.1. À auditoria resta claro que, no caso da PROCARE, os corretores considerados no levantamento fiscal, prestaram serviços na condição de segurados empregados, no período de fiscalização, sob o manto de empresas interpostas, havendo a presença de todos os pressupostos da dita relação, contidos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, senão vejamos:

a) **Pessoalidade** - Toda a prestação de serviços se deu por meio das pessoas físicas dos corretores. As pretensas pessoas jurídicas somente surgiam no momento de realizar o faturamento e apresentar a nota fiscal. A empresa interposta aparece apenas para dissimular a realidade, todavia, o tratamento negocial é todo realizado por aquele corretor pessoa física, que não pode ser substituído por outra pessoa.

b) **Subordinação** - Os corretores ficam subordinados às ordens de seu empregador, PROCARE. Cumprem horários determinados e se sujeitam a alterações desses horários conforme melhor aprouver a seus patrões. Tem seus serviços fiscalizados e são cobrados pela organização e limpeza de seus ambientes de trabalho. Têm que participar de reuniões e eventos externos nos quais representam a PROCARE. Nas reuniões, com os mais diversos propósitos, são cobrados, recebem orientações das mais diversas, inclusive sobre normas de conduta, o que e como devem fazer. Em suma, a subordinação jurídica, que é caracterizada pelo poder investido na pessoa do empregador para que dirija, oriente, fiscalize e puna está perfeitamente delineada por tudo o que já foi exposto, em especial nas oitivas feitas com corretores e nas colocações e documentos constantes da Ação Trabalhista movida por Ana Cristina Pereira Vargas.

c) **Não Eventualidade** - Os corretores trabalham em regra nos plantões de vendas da PROCARE. Trabalho contínuo, de trato sucessivo. As escalas fazem com que eles laborem inclusive aos sábados e domingos. Há claramente continuidade, habitualidade e permanência daqueles corretores, muitos deles laborando para a PROCARE por mais de 5 anos.

d) **Onerosidade** - A contraprestação pelo trabalho do corretor é de fundo econômico. Sua retribuição é em dinheiro. É a perspectiva de fecharem vendas e receberem um percentual sobre o valor do imóvel a título de comissões que os faz se submeterem ao labor em questão.

7.2. - Embora não se constitua em pressuposto necessário à caracterização da relação de emprego, é oportuno lembrar que diversos corretores afirmaram existir inclusive a **exclusividade** na prestação de serviços à PROCAVE. Aduziram serem proibidos de negociarem imóveis de outras construtoras ou imobiliárias, por conta própria.

7.3. É de se observar também que a desconsideração das pessoas jurídicas interpostas e a caracterização do vínculo empregatício dos corretores de imóveis estão alinhadas com um dos princípios basilares do direito do trabalho, qual seja, o da **primazia da realidade**. A verdade dos fatos deve imperar sobre qualquer contrato, seja ele formal ou não. Caso haja conflito entre o que está escrito e o que ocorre de fato, prevalece o que ocorre de fato, nos termos do artigo 9º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT

(destaques no original)

Desta feita, como verificado pela fiscalização, tem-se uma verdadeira subordinação estrutural dos corretores, ou seja, que eles desempenham seu trabalho com base na estrutura organizacional da empresa RECORRENTE, já que cumprem horários em escala de plantões, se apresentam com cartão de visita em nome da empresa RECORRENTE, possuem e-mail com domínio da RECORRENTE, têm que participar de reuniões, tendo inclusive seus trabalhos de vendas coordenados e supervisionados diretamente pela empresa contribuinte.

Ora, a utilização de material de identificação (cartão de visita, correio eletrônico, etc.) da RECORRENTE, aliada ao fato de os corretores serem supervisionados por empregados da RECORRENTE, participavam de reuniões e treinamentos, não deixa dúvida de que os corretores atuavam em nome a RECORRENTE e, mais, não detinham a autonomia própria de uma relação associativa.

Isso fica bem mais evidente quando se verifica nos depoimentos obtidos perante os sócios das empresas contratadas. Ora, o fato dessas pessoas físicas se apresentarem nos plantões de vendas da RECORRENTE em nome desta (seja através de crachás de identificação ou por meio do cartão de visita contanto o nome da RECORRENTE) e não em nome de sua própria empresa, conduz à conclusão de que a contratação das PJs se dava apenas no plano formal. Esta questão fica evidente no seguinte trecho do relatório fiscal (fls. 75/76):

6.7. Nenhuma das empresas teve empregados registrados em todo o período observado pela auditoria de maneira que é indiscutível a personalidade na prestação dos serviços.

6.8. Supostas empresas nunca eram identificadas durante a execução das intermediações. Para os clientes compradores de imóveis as imobiliárias dos corretores simplesmente não existiam. Para todos os clientes e para o público eles eram funcionários da PROCAVE.

(...)

6.18. As empresas constituídas pelos corretores de imóveis por exigência da PROCAVE não são conhecidas no mercado. Nenhuma delas tem nome ou é conhecida. Estão sob o manto da PROCAVE, coordenadas e controladas por ela para a consecução das vendas. Inclusive nos cartões de visita sequer aparecem. Nos cartões consta o nome do corretor o endereço de e-mail do domínio da PROCAVE (@procave), assim como a identificação da construtora.

6.19. As pretensas imobiliárias não existem de fato. Foram constituídas apenas para acomodar os corretores e permitir que eles pudessem emitir Notas Fiscais na condição de empresas, opção que seria a princípio mais favorável do ponto de vista tributário, não apenas para as imobiliárias mas também para os corretores.

Ademais, conforme o seguinte trecho do relatório fiscal, mediante documentação (mensagem de e-mail – fls. 264 e 273) obtida nos autos de ação trabalhista movida por Ana Cristina Pereira Vargas, foi estipulado o pagamento de prêmio para o atingimento de uma meta por parte dos corretores (fls. 68/69):

b) Mensagem enviada pelo Sr. Clovis de Albuquerque Filho, em 20/12/2014, na qual o mesmo pede um esforço extra para atingimento de meta de vendas de 40 milhões de reais;

(...)

f) Em 23/08/2014 o Sr. Nivaldo Pinheiro, sócio gerente da PROCAVE, apresenta a todos o Plano de Metas da Empresa, afirmando que o mesmo daria sustentação ao Programa de Participação nos resultados. Também que a meta para os próximos 4 meses seria de vender R\$ 40.000.000,00 da carteira de Top 10 e imóveis prontos; Avisa que caso a meta seja atingida haverá o rateio de R\$ 400.000,00 a ser distribuído conforme planilha elaborada por um grupo de trabalho interno.

O pagamento de prêmios por desempenho é também mais um indício de que os corretores eram na verdade prestadores de serviço direto à RECORRENTE. Inimaginável que o contratante de PJ distribua prêmios aos empregados desta empresa contratada para prestação de serviço em razão de sua performance individual na prestação desse serviço.

Todas essas constatações deixam claro que a tese adotada pela RECORRENTE no sentido de que os corretores seriam vinculados às PJs contratadas para prestação do serviço fica carente de amparo, diante do conjunto probatório constante dos autos.

Não resta dúvida de que os documentos e informações vem a confirmar de forma contundente as conclusões do Fisco acerca da existência de relação direta entre corretores e a RECORRENTE.

Uma vez entendendo-se que restou comprovada a existência de prestação de serviço dos corretores à RECORRENTE, há a consequente incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores envolvidos.

É bom que se diga que o fato de o pagamento aos corretores ter sido realizados através de pessoas jurídicas supostamente contratadas, isso em nada altera a sujeição passiva da RECORRENTE, a quem de fato foi prestado o serviço pelas pessoas físicas, ante a constatação de que houve simulação na contratação das PJs.

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

Acórdão 9202-005.455

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

O pagamento de comissão efetuado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de descaracterizar a prestação, à imobiliária, de serviços de intermediação junto a terceiros. Comprovada a ocorrência da prestação de serviços, é da imobiliária a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

Acórdão 2302-003.573

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CORRETORES.

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

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

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

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

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

Acórdão 2402-003.188

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO

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

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS CONTRIBUIÇÃO A CARGO DO BENEFICIÁRIO DO SERVIÇO PRESTADO

A contribuição incidente sobre os valores recebidos por contribuintes individuais fica a cargo do tomador destes serviços.

Acórdão 2201-003.331

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 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. Independentemente 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.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE REMUNERAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Comprovando-se a prestação de serviço por pessoa física, presume-se ocorrido o fato gerador de contribuições previdenciárias, cabendo a exigência das contribuições correspondentes, a menos que o sujeito passivo consiga comprovar a inexistência de remuneração.

REGISTROS CONTÁBEIS TÍPICOS DE PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS. FALTA DE ESCLARECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Havendo registros contábeis típicos de pagamentos a pessoas físicas pela prestação de serviços e não tendo a empresa apresentado os esclarecimentos necessários à investigação dos fatos geradores, tem o fisco a prerrogativa de apurar as contribuições correspondentes, cabendo ao contribuinte demonstrar a improcedência destas.

(...)

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

Por fim, destaca-se que a decisão judicial proferida nos autos da reclamação trabalhista movida por Ana Cristina Pereira Vargas (sócia da Vargas e Bogo Imóveis Ltda.) não tem o condão de alterar o presente lançamento, na medida que o objeto da referida ação judicial era o reconhecimento do vínculo empregatício da reclamante com a RECORRENTE, ao passo que este processo administrativo tem por objeto o lançamento de contribuições previdenciárias devidas em razão da constatação de uma situação jurídica com base no princípio da primazia da realidade.

Ou seja, o fiscal não reconhece qualquer relação de emprego, mas apenas efetua o lançamento das contribuições advindas de uma relação jurídica que ocorre na prática. Isto é o que se extrai do art. 229, §2º, do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social – RPS):

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

I - arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

II - constituir seus créditos por meio dos correspondentes lançamentos e promover a respectiva cobrança;

III - aplicar sanções; e

IV - normatizar procedimentos relativos à arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições referidas no inciso I.

(...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Isto porque o trabalho do auditor é, sob pena de responsabilidade funcional, constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, nos termos do art. 142 do CTN:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, não traz reflexos nestes autos a sentença trabalhista acosta às fls. 579/584.

II.c. Inconstitucionalidade da Contribuição ao INCRA

A RECORRENTE defende ser inconstitucional a incidência da contribuição ao INCRA, a qual sequer foi recepcionada pela Constituição de 1988.

cumprido, cumpre esclarecer que não compete ao CARF reconhecer a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da súmula nº 2 do CARF, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 02

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

Como cediço, as súmulas editadas pelo CARF são de observância obrigatória por todos os membros deste tribunal, nos termos do art. 72 do anexo III do Regimento Interno do CARF, adiante transcrito:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Sendo assim, deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pelo RECORRENTE.

Apenas a título argumentativo, importante esclarecer que o STF tem posicionamento (recentemente transitado em julgado, o que ocorreu em 18/02/2022), proferido em sede de repercussão geral, no sentido de ser constitucional a cobrança da contribuição ao INCRA, conforme a seguinte tese fixada quando do julgamento do RE 630898 (tema nº 495):

Tema nº 495: É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001.

Portanto, não merece prosperar o pleito da RECORRENTE.

II.d. Multa Confiscatória. Impossibilidade de Qualificação por Falta de Comprovação do Dolo

Mais adiante, a contribuinte afirma que a multa ofende os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e vedação do confisco. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária.

Contudo, como exposto, o CARF não é competente para reconhecer a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da súmula nº 2 do CARF.

Ora, a previsão legal para a aplicação da multa existe. Sendo assim, não pode o auditor fiscal deixar de aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do já citado art. 142, parágrafo único, do CTN. O art. 44 da Lei nº 9.430/96 prevê o seguinte:

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

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

(...)

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

Portanto, é legal a multa aplicada, que foi calculada no percentual previsto em lei.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

Por fim, afirma a RECORRENTE que, no caso, “*não há justificativa para se aplicar a multa qualificada*”. Isto porque a fraude e a simulação pressupõem o dolo, o que não ficou comprovado.

Contudo, não merece prosperar seu argumento também neste ponto.

De acordo com a fiscalização, a multa foi majorada em razão da existência de sonegação e fraude, situações previstas na Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da infração.

A autoridade fiscal constatou a ocorrência de sonegação e fraude (artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64), na medida em que a RECORRENTE não declarou em GFIP (nem em folha de pagamento) os valores dos serviços pagos às empresas consideradas interpostas, recorrendo-se a estratégias e subterfúgios com vistas a não possibilitar o conhecimento da situação de fato

por parte da autoridade fazendária, ocultando e/ou impedindo a ocorrência do fato gerador da obrigação.

Afirma a autoridade fiscal que o dolo estaria presente na medida em que a intenção de sonegar e fraudar restou presente pela omissão reiterada, mês após mês, de todos os fatos geradores oriundos do pagamento de comissões aos corretores, pelo uso de empresas interpostas para mascar a mão-de-obra contratada.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64:

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o art. 44, II, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada.

Ou seja, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento do crime (fraude ou sonegação mediante dolo) e a demonstração de todos os fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

No caso dos autos, entendo que o requisito foi perfeitamente cumprido pela fiscalização.

A fiscalização expõe ao longo de todo TVF um completo e minucioso trabalho a fim de demonstrar que o RECORRENTE se utilizava de interpostas pessoas jurídicas para fazer pagamentos direcionados a pessoas físicas (corretores). Ao praticar tal conduta, restou demonstrado que a RECORRENTE buscou simular o pagamento a pessoas jurídicas enquanto, na realidade, os valores eram pagos às pessoas físicas, agindo com dolo nesta prática, pois visou encobrir os fatos da forma como ocorreram.

Ao agir da forma acima descrita, o contribuinte praticou a sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois evitou que a autoridade fiscal tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, já que o uso de notas fiscais inidôneas e de contratos fraudulentos deram ares de licitude ao negócio enquanto, na realidade, não foi comprovada a prática de qualquer prestação de serviço por parte das empresas tidas como parceiras, mas sim por seus respectivos sócios.

Também houve fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64, na medida que a utilização de interposta PJ visou ocultar o real beneficiário dos recursos (os sócios das PJs tidas como parceiras), sendo vantajoso o uso dessas PJs para reduzir o montante das contribuições devidas.

Como pontuado no Relatório Fiscal, constata-se que o dolo da RECORRENTE foi averiguado na medida em que a utilização de pessoas jurídicas interpostas teve intuito em ocultar a ocorrência do fato gerador em relação aos pagamentos efetuados, posto que os mesmos pertenciam, na realidade, dos seus sócios pessoas físicas.

Desta forma, em razão da documentação acostada nos autos, entendo que restou comprovada a existência de práticas que autorizam a qualificação da penalidade.

III. CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para excluir da base de cálculo do lançamento os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas para as quais não houve a instauração de diligência ou uma investigação mais acurada no sentido de verificar que se tratavam de interpostas empresas.

Desta forma, deve ser , mantido na base de cálculo do lançamento apenas os valores pagos às seguintes empresas:

- i. ACS Assessoria, Corretagem e Serviços Imobiliários EIRELI ME, CNPJ 08.097.226/0001-64
- ii. Cosmos corretora de Imóveis Ltda, CNPJ 11.491.326/0001-85
- iii. Eliseos Corretora de Imóveis Ltda, CNPJ 11.417.004/0001-96
- iv. Philot & Souza Empreendimentos Imobiliários Ltda, CNPJ 17.947.004/0001-84

v. MN Negócios Imobiliários Ltda ME, CNPJ 07.462.374/0001-78

vi. Vargas e Bogo Imóveis Ltda, CNPJ 11.204.340/0001-50

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim