



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.721311/2015-15
ACÓRDÃO	2102-003.892 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HDC CONSULTORIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PRELIMINAR. NULIDADE. AFERIÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. CONTRÁDITÓRIO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A lei previdenciária autoriza a aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

PRESUNÇÃO LEGAL DE BASE DE CÁLCULO. AFERIÇÃO INDIRETA., ARBITRAMENTO. ÔNUS PROBATORIO DO CONTRIBUINTE.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte.

CORRETAGEM IMOBILIÁRIA. ATIVIDADE DE INTERMEDIÇÃO. COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS. UTILIZAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA DE OUTROS CORRETORES PESSOAS FÍSICAS. INTERPOSTA PESSOA. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE TRABALHO.

Para fins tributários, o princípio da primazia da realidade faculta, ao órgão competente, desconsiderar os atos e contratos formalmente celebrados entre pessoas jurídicas, ao verificar que em realidade, a prestação de serviços se deu por trabalhador contribuinte individual e/ou empregado.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade, e no mérito, dar parcial provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de dois (2) Autos de Infração lavrado em 23/04/2015, para lançamento de contribuição previdenciária das competências de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, em face da empresa HDC, com termo de sujeição passiva por solidariedade de fls. 614 (Adilson) e fls. 618 à Caroline, sócios da contribuinte, sob o fundamento do art. 135, III, do CTN.

Destaco:

- (i) **DEBCAD n.º 51.067.209-4**, relativo às contribuições devidas à Seguridade Social pela empresa, composta da contribuição patronal destinada ao Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS (fls. 5);
- (ii) **DEBCAD n.º 51.067.210-8**, relativo às contribuições **devidas** pelos segurados contribuintes individuais e **não descontadas** pela Empresa de suas respectivas remunerações (fls. 16).

A ciência dos autos de infração ocorreu em **30/04/2015** (fls. 613) e os termos de sujeição passiva pelos solidários, em **30/04/2015** (fls. 616 e 620). Com isso, a data final para eventual impugnação findou-se em 01/06/2015.

Constou no relatório fiscal de fls. 28/78, as seguintes informações:

- a) que a atividade de intermediação na compra e venda de imóveis integra a atividade-fim da empresa HDC em todo o período auditado;

b) que a Auditoria Fiscal realizada na empresa constatou, ao final, a **existência de pagamentos efetuados a contribuintes individuais - pessoas físicas** - pelos serviços prestados à HDC no período fiscalizado. Tais segurados e seus pagamentos **não foram declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP)**;

c) pessoas físicas exerceram atividade como corretores de imóveis autônomos (também chamados de consultores imobiliários), e receberam, no período fiscalizado, pagamento de remuneração a título de comissão de venda pelos serviços de intermediação imobiliária prestados à empresa auditada, ao agenciar/captar e vender imóveis de sua "carteira".

Houve impugnação da HDC de fls. 652, protocolada em **29/05/2015**, de forma tempestiva. Já com relação aos sócios responsáveis por solidariedade, Adilson e Caroline, constou nos autos a revelia de ambos, conforme fls. 630 e fls. 631, respectivamente.

Sobreveio o acórdão da DRJ de fls. 698/735 julgando improcedente a defesa.

Ato contínuo, houve protocolo de recurso voluntário da HDC às fls. 752, em 21/09/2016, reiterando as mesmas razões da impugnação, alegando em breve síntese:

- (i) nulidade do lançamento por inexistência de termo de arbitramento/aferição indireta;
- (ii) nulidade do lançamento por inexistência de termo de arbitramento e da aferição indireta;
- (iii) nulidade do arbitramento, por presunção;
- (iv) premissa insubsistente sobre a contratação de corretores e agenciamento;
- (v) ilegalidade pela não individualização das contribuições previdenciárias da parcela dos segurados individuais.
- (vi) ausência de simulação na parceria ente a empresa Agentes e a recorrente;
- (vii) alegação de inexistência de fraude e inaplicabilidade da multa qualificada.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Deixo consignado que não há protocolo de eventual recurso dos sujeitos passivos por solidariedade, cuja revelia inclusive, já foi apontada no relatório acima.

PRELIMINARES

1. Da nulidade do lançamento por inexistência de termo de arbitramento para a aferição indireta, por presunção

A empresa recorrente alega que a decisão recorrida não fez uma análise pormenorizada dos argumentos que foram trazidos em sua defesa. Aduz também que o lançamento possui vício de motivação em razão de erro na identificação da base de cálculo do tributo.

Destacou ainda que, a “aferição que precedeu o lançamento não foi tratada *bilateralmente* no âmbito do processo administrativo fiscal” e, que a recorrente “não teve oportunidade de insurgir-se contra o arbitramento, exceto, tardiamente, a partir da impugnação que sucedeu o lançamento fiscal” (fls. 762).

Pois bem.

Esclareço que a lei **não** possibilita a aferição bilateralmente, como salienta a recorrente.

Pelo contrário, a lei expressamente prevê que se trata de uma presunção legal e um dever da autoridade fiscal realizar o lançamento de ofício da importância devida, constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e/ou do lucro, e por fim, apurar os valores, por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. Trata-se de **prerrogativa** da autoridade tributária, ao verificar que o exame da contabilidade das empresas é deficiente.

Nesse sentido, reproduzo a lei 8.212/91:

“(…) Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º É **prerrogativa** da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o **exame da contabilidade das empresas**, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial **são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições** previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, **ou sua apresentação deficiente**, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, **lançar de ofício a importância devida**. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, **a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta**, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o **ônus da prova em contrário**.”- destaques desta Relatora

Dessa forma, não assiste razão à recorrente.

MÉRITO

2. Da premissa insubsistente sobre a contratação de corretores e agenciamento

Alega que presunção de que todas as operações imobiliárias intermediadas pela recorrente, no período fiscalizado, se deram por meio da contratação de corretores externos, sempre no mesmo “modus operandis” é insubsistente.

Destaco que a inversão do ônus da prova ocorre em situações excepcionais, expressas em lei, e ainda assim, não exime o contribuinte de apresentar elementos mínimos que justifiquem a respectiva inversão, sob pena de não observação do artigo 16 do Dec. 70.235/72.

Não é o caso dos autos que, como salientado no item 1 acima, a lei 8.212/91, art. 33, §6º estabelece, de forma **expressa**, que as contribuições serão apuradas, por aferição indireta, cabendo à empresa recorrente, o ônus da prova em contrário.

Além disso, o art. 373 do CPC, diploma utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, destaca que cabe a quem alega, realizar as provas necessárias e hábeis que comprovem o seu direito.

Compulsando os autos, verifico que a fiscalização procedeu as intimações necessárias e regulares para analisar e receber os arquivos eletrônicos da empresa contribuinte e, em alguns casos, houve reintimação pelo não cumprimento do pedido. A premissa, como intitula a recorrente, seria em verdade, na análise da forma de operar, cujo detalhamento constante nos autos, ora reproduzo (fls. 29/30):

“(…)

8. A Auditoria Fiscal realizada na empresa constatou, ao final, a existência de pagamentos efetuados a contribuintes individuais - pessoas físicas - pelos serviços prestados à HDC no período fiscalizado. Tais segurados e seus pagamentos não foram declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) (Doc. 10 - Relação total de segurados declarados pela empresa em GFIP no período auditado, quando do início do procedimento fiscal²) e tampouco transitaram pela folha de pagamento (Doc. 11). Da mesma forma, as contribuições devidas não foram recolhidas à Seguridade Social, conforme determina a legislação vigente.

9. Essas **pessoas físicas exerceram atividade como corretores de imóveis autônomos(também chamados de consultores imobiliários), e receberam, no período fiscalizado, pagamento de remuneração a título de comissão de venda pelos serviços de intermediação imobiliária prestados à empresa auditada, ao agenciar/captar e vender imóveis de sua "carteira".**

10. Ocorre que a dita prestação de serviços foi, ou simplesmente **omitida**, ou realizada por meio de **empresa interposta**, inexistente de **fato**, a despeito de estar formalmente constituída. Conforme restará ao final comprovado, a empresa interposta em questão(AGENTES NEGÓCIOS IMOBILIÁRIOS LTDA. ME - CNPJ 14.050.962/0001-60 -doravante denominada AGENTES) foi criada com o único intuito de levar a contento uma SIMULAÇÃO SONEGATÓRIA E FRAUDULENTA de parceria entre ela e a HDC: esta última fornece toda a estrutura necessária para realizar a intermediação de imóveis; aquela reúne, parcialmente, a mão-de-obra necessária e essencial para a consecução do objeto social da HDC (atividade-fim da empresa): corretores de imóveis, que na AGENTES assumem o papel de pretensos sócios. Essas pessoas físicas, a despeito de serem formalmente sócios da AGENTES, prestam serviços diretamente e em nome da HDC, que realiza o rateio de comissões sob o pretexto de se tratar de distribuição de lucros da AGENTES, evadindo-se, assim, da tributação previdenciária sobre aqueles valores ganhos em razão do trabalho - e não em razão do capital. Para outros tantos corretores, sequer essa formalização por meio de empresa interposta houve: **exerceram seu labor informalmente, e perceberam frutos desse trabalho também de modo não-regular. (...)**"- destaques desta Relatora

Do que consta os autos, verificou-se que a empresa AGENTES seria apenas uma empresa de fachada, seja pela forma de operar o negócio, seja pela falta de documentação contábil e comercial que dê suporte as alegações da recorrente, ou pela falta de provas que validem as afirmações em sede do recurso.

Portanto, sem razão à recorrente.

3. Da ilegalidade pela não individualização das contribuições previdenciárias da parcela dos segurados individuais

Alega que sem a identificação de quem são os pretensos segurados individuais relacionados à tributação e, do quanto recebeu cada suposto segurado individual a título de remuneração, não há como aceitar a subsistência dos autos de infração, principalmente do relativo às contribuições devidas pelos segurados individuais.

Primeiramente, destaco que este Tribunal administrativo, não conhece, nem analisar as questões que impliquem razões de legalidade e/ou de constitucionalidade. Para tanto, destaco a seguir, a Súmula CARF nº 2¹, com efeito vinculante a estes Julgadores em razão do art. 25, §13º do Decreto 70.235/72:

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

4. Da ausência de simulação na parceria entre a empresa Agentes e a recorrente

A recorrente alega que não se pode confundir remuneração pelo trabalho com recebimento de lucro, ainda que eventual êxito societário decorra do labor dos sócios e, não haveria a incidência da contribuição previdenciária em relação ao lucro ou sobre os juros sobre capital próprio, apenas sobre o pró-labore; que a inexistência de pró labore, por si só, não representa fraude.

Reproduzo fls. 776:

“109.Embora existam diversos fatos que demonstrem a **ligação entre as duas empresas, os atos praticados pela recorrente e pela empresa Agentes são válidos e eficazes, evidenciando a intenção negocial de atuar na fase de venda dos imóveis.** Eventual **desconstituição** da empresa Agentes poderia ser aventada, no máximo, em um litígio societário ou consumerista.

110. Sendo assim, a **ausência de simulação** nos atos negociais da recorrente Agentes rechaça, de plano, o lançamento arrimado no procedimento da desconsideração de personalidade jurídica c/c arbitramento de tributos.” – destaques desta Relatora

Verifica-se que a existência de atos formais constituídos tão somente para “aparentar” o verdadeiro negócio, acabam por demonstrar que a realidade dos fatos tributários se mostra outra.

Dessa forma, com base no princípio da primazia da realidade, o órgão competente para fiscalizar o devido recolhimento das contribuições sociais previdenciárias pode desconsiderar,

¹ Aprovada pelo Pleno em 2006, com acórdãos precedentes nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005.

para efeitos tributários, contratos formalmente celebrados entre pessoas jurídicas, para considerar que a prestação de serviço foi, na realidade, realizada por trabalhador contribuinte individual e constituir o crédito referente à contribuição. Destaco o CTN:

“**Art. 116.** Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A **autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”- destaques desta Relatora

Nesse mesmo racional, destaco que o procedimento administrativo de caracterização da prestação de serviços por segurados à outra empresa que não aquela para a qual foi contratado tem por fundamento os princípios da primazia da realidade e da verdade material.

Assim, mantenho a decisão de piso.

5. Da alegação de inexistência de fraude e inaplicabilidade da multa qualificada

Por decorrência lógica de que este voto reconhece que houve a caracterização de dolo, fraude e/ou simulação nos atos praticados pela empresa recorrente, a multa de ofício fica mantida na forma qualificada.

Saliento que a aplicação da qualificação da multa não se trata de opção facultada à autoridade tributária, mas de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme o art. 142 do CTN.

Apesar das razões acima, limito o percentual da multa de ofício qualificada ao patamar de 100%, em razão da retroatividade da legislação mais benéfica, observando-se no caso concreto, a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares de nulidade, e no mérito, dou parcial provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade