



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11516.722651/2017-17</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2302-004.356 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 6 de fevereiro de 2026                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | PIRAMIDES COMÉRCIO DE IMÓVEIS LTDA EPP               |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

LANÇAMENTO. PREVIDENCIÁRIO. INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO INCORRETO. CORREÇÃO. MANUTENÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade na mera indicação de alínea incorreta na caracterização do segurado contribuinte individual, quando não altere a própria caracterização (mantendo-o como segurado contribuinte individual), porquanto o contribuinte entendeu os fatos imputados e deles se defendeu.

LANÇAMENTO. INOVAÇÃO PELA DRJ. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade na retificação de erro de fato que não altere os critérios jurídicos adotados pela Autoridade Fiscal, nem acarrete qualquer agravamento na situação do contribuinte e ao seu direito de defesa.

LANÇAMENTO. PREVIDENCIÁRIO. CORRETOR IMOBILIÁRIO. RECONHECIMENTO DA INEXISTÊNCIA DE FATO DA SOCIEDADE DE CORRETORES. VINCULAÇÃO À IMOBILIÁRIA. CABIMENTO. RECONHECIMENTO DOS ASPECTOS INERENTES À CORRETAGEM IMOBILIÁRIA.

É cabível o reconhecimento do corretor imobiliário como segurado contribuinte individual vinculado às imobiliárias que utilizaram, em irregular simulação, a sociedade de corretores à qual pertencia como interposta pessoa jurídica, não havendo que se falar em reconhecimento do vínculo de emprego, apenas pelo reconhecimento da inexistência de fato da sociedade de corretores. Hipótese na qual o regime de remuneração por comissões, embora disfarçadas em distribuições de

lucros, aliado à natureza da atividade de corretagem mantém o corretor como segurado contribuinte individual.

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Caracterizada as hipóteses previstas no final do § 4º, do artigo 150 do CTN, aplica-se, em matéria da determinação da decadência, a regra do inciso I do artigo 173, do CTN.

LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO E AFERIÇÃO INDIRETA. EXIGÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO ESPECÍFICO. INEXIGIBILIDADE.

No âmbito do procedimento fiscal do qual decorra lançamento de ofício de crédito tributário não se exige a instauração de processo/procedimento próprio para o lançamento arbitrado e à aferição indireta, ocorrendo estes eventos no âmbito do próprio processo no qual se tem a lavratura fiscal, permitindo-se ao contribuinte a prova da veracidade e confiabilidade dos seus documentos e informações.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. MULTA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. A Lei nº 14.689/23 alterou o percentual da multa qualificada de 150%, reduzindo-a a 100%.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES E EM VIOLAÇÃO AO CONTRATO SOCIAL. INCIDÊNCIA.

Respondem solidariamente pelos tributos resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou violação à lei ou ao contrato social, os administradores das pessoas jurídicas. Configura violação à lei e ao contrato social o fomento, criação, administração e custeio de interpostas pessoas jurídicas para camuflar efetiva relação de prestação de serviços de segurados contribuintes individuais.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, por maioria de votos, rejeitar as alegações de nulidade, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos da

Lei nº 14.689/23. Vencido o conselheiro Roberto Carvalho Veloso Filho, que acatou a preliminar de nulidade por erro de motivação do lançamento.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente**

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 14-76.690 da 12ª Turma de Julgamento da DRJ/RPO, na qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram improcedentes a impugnação.

O processo em análise trata Auto de Infração relativo à Contribuição Previdenciária devida pela empresa à Seguridade Social, sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, e as contribuições destes segurados, no período compreendido pelas competências 01 a 12/2012.

De acordo com o extenso Relatório Fiscal (e-fls. 20-185), a fundamentação do lançamento é composta de duas partes, sendo a primeira denominada de Relatório Fiscal Principal e a segunda, denominada de Relatório Fiscal Específico. Em apertada síntese, a descrição dos fatos pode ser assim demonstrada:

→ A atuação fiscal resultou na lavratura de diversos autos de infração e termos de responsabilidade solidária e envolveu as seguintes empresas: Pirâmides Comercio de Imóveis Ltda – EP, Cherubini & Azevedo Comercio de Imóveis Ltda. – EPP; Tech & Azevedo Empreendimentos Imobiliários Ltda – EPP; SJ Corretora de Imóveis Ltda., BM Corretora de Imóveis Ltda., CRI Corretora de Imóveis Ltda., NC Corretora de Imóveis Ltda. e MR Corretora de Imóveis Ltda. Envolveu também as empresas KONT Corretora de Imóveis Ltda., PORTUÁRIA Corretora de Imóveis Ltda., CONTINENTE Empreendimento Imobiliários Ltda. – EPP e NAUTICO Empreendimentos Imobiliários LTDA. Ainda que estas empresas existiam no período fiscalizado, já foram baixadas. Como terceiros responsáveis envolveu as seguintes construtoras: Magno Martins Engenharia Ltda e Magno Martins Incorporações Ltda., tratadas conjuntamente como “Grupo Magno Martins”; Empreendimentos Imobiliários Zita S/A e Zita Incorporações Imobiliárias Ltda.,

tratadas conjuntamente como “Grupo Zita”; Belmmen Propriety Itajaí Engenharia Ltda e Belmmen Realty Itajaí Engenharia Ltda., tratadas conjuntamente de “Grupo Belmmen”.

→ O Relatório Fiscal indica que estabelecimentos comerciais se apresentam para a sociedade civil como filiais da PIRÂMIDES, mas, formalmente, possuem CNPJ próprios, distintos da raiz do CNPJ da PIRÂMIDES. Refere que a abertura de pretensas filiais dessa empresa não se deu propriamente nesta condição, mas sim como pessoas jurídicas documentalmente dissociadas da "matriz". Designa de IMOBILIÁRIAS DO GRUPO as empresas que detém a carteira de imóveis.

→ O Relatório Fiscal indica que, por iniciativa dos administradores das imobiliárias do grupo, para cada um desses estabelecimentos comerciais foram criadas uma ou mais pessoas jurídicas para congregar os profissionais corretores de imóveis necessários à consecução de seu objeto social. Tais sociedades trabalhavam sob pretensa parceria com estas, remunerando seus corretores basicamente por distribuição de lucros obtidos por aquelas pessoas jurídicas de corretores. Designa de SOCIEDADES DE CORRETORES as empresas que são responsáveis pela busca de potenciais compradores.

→ A autoridade fiscal realizou uma extensa e complexa apuração do modelo de negócio utilizado, concluindo que as SOCIEDADES DE CORRETORES de fato não existiam. Que teria ocorrido o fracionamento da atividade comercial mediante a criação, para cada uma das IMOBILIÁRIAS DO GRUPO, uma ou mais SOCIEDADE DE CORRETORES, reunindo os corretores de imóveis, mão-de-obra indispensável para a consecução do objeto social das IMOBILIÁRIAS DO GRUPO. Refere que as sociedades de corretores nada mais são do que elementos criados pelos administradores das imobiliárias do grupo, com vistas a tentar amoldar formalmente, e de um modo menos oneroso do ponto de vista tributário, a prestação de serviços dos profissionais corretores de imóveis, estes necessários à consecução do objeto social das imobiliárias do grupo (e não propriamente ao suposto objeto social das sociedades de corretores). De modo que o modelo utilizado nada mais seria do que a prática de simulação para o fim de afastar a incidência de contribuição previdenciária.

→ As SOCIEDADES DE CORRETORES teriam sido criadas para atender aos interesses dos administradores das IMOBILIÁRIAS DO GRUPO, com a função principal de congregar o "Departamento de Vendas" do Grupo Pirâmides e comissionar os profissionais pelas vendas realizadas. Refere que ao realizar uma venda de um imóvel de uma construtora, a comissão por esta devida ao Grupo Pirâmides era faturada, em regra, de forma fragmentada: um quinhão era objeto de uma nota fiscal cujo emitente é a Pirâmides ou uma das demais imobiliárias do grupo; o restante é faturado por uma das sociedades de corretores. Na sequência, o valor recebido formalmente pela SOCIEDADE DE CORRETORES é, depois de descontadas as despesas cujo rateio impõe-se ao "sócio corretor" que realizou a venda. Após a remuneração é transferido para o profissional a título de distribuição de lucros, sob a qual convenientemente não incide contribuição previdenciária. De modo que o modelo utilizado nada mais seria do que a prática de simulação para o fim de afastar a incidência de contribuição previdenciária.

→ Os procedimentos fiscais instaurados no GRUPO PIRÂMIDES deram origem a diversos processos administrativos fiscais, por duas razões: a) o fracionamento da atividade comercial; e, b) o fato de existirem construtoras/incorporadoras que foram consideradas devedoras solidárias de parcelas distintas do crédito total (além de existirem parcelas do crédito nas quais nenhuma das construtoras/incorporadoras envolvidas assume essa condição).

→ Diante deste cenário, a autoridade fiscal considerou as SOCIEDADES DE CORRETORES como inexistentes de fato e tributou todos os valores de intermediação imobiliária faturados em nome delas - comissões de corretores e remuneração direta paga pelas imobiliárias envolvidas na negociação.

→ Apesar da descrição contida no Relatório Fiscal Principal e no Relatório Fiscal Específico relativamente a responsabilidade solidária de pessoas jurídicas – construtoras, neste processo, com exceção da responsabilidade solidárias atribuídas às imobiliárias do Grupo Pirâmides, não houve a imputação de responsabilidade solidária a qualquer construtora.

→ Em relação ao fundamento legal do crédito previdenciário, a autoridade fiscal refere que o corretor de imóveis ou consultor imobiliário pessoa física é segurado obrigatório da previdência social. No caso específico do GRUPO PIRÂMIDES, os corretores que atuaram em suas negociações se enquadram na categoria de contribuintes individuais, conforme artigo 12, inciso V, alínea “g”, Lei nº 8.212/1991. Em virtude da remuneração percebida pelo contribuinte individual, tanto a empresa quanto o próprio segurado estão obrigados a contribuir.

A empresa e os responsáveis solidários apresentaram Impugnação (e-fls. 5458-5501) alegando, em síntese, que a fiscalização cometeu os seguintes erros: (i) erro na caracterização da hipótese de incidência, em virtude dos equivocados enquadramentos dos critérios materiais das contribuições previdenciárias em face das provas apresentadas; (ii) erro na composição do sujeito passivo; (iii) erro na formação da base de cálculo. Todos os erros correspondem a vícios materiais, o que invalida o auto de infração. Primeiro erro: a qualificação dos corretores de imóveis como autônomos e o problema da subordinação. Segundo erro: o sujeito passivo na contribuição previdenciária. Terceiro erro: a identificação da base de cálculo da contribuição previdenciária. Como argumentos subsidiários sustentou: a) a inexistência de termo de arbitramento/aferição indireta - nulidade do lançamento; b) decadência do lançamento quanto aos créditos relativos ao período de 01/2012 a 07/2012; c) inaplicabilidade da multa agravada por inexistência de fraude e simulação; d) inexistência de ato contrário à lei praticado pelos sócios das empresas ou por terceiros que autorize a responsabilidade solidária.

Em julgamento, a DRJ (e-fls. 3261-3272) firmou a seguinte posição:

a) o lançamento não foi abrangido pela decadência, visto que a contagem do prazo decadencial se dá pelo art. 173, inciso I, do CTN em razão de ter sido caracterizada a ocorrência de fraude;

b) correta a multa de ofício aplicada em seu percentual qualificado;

c) manteve integralmente os créditos tributários constituídos;

d) manteve a responsabilidade solidária do administrador da imobiliária, Sr. Paulo César Coutinho de Azevedo, na forma do art. 135, inciso III, do CTN;

Cientificado do acórdão, a empresa e os responsáveis apresentaram Recurso Voluntário (e-fls. 6171-6222) que reprisa os argumentos trazidos em sede de Impugnação apontando que “o acórdão retificou o fundamento legal no qual se baseou o enquadramento dos contribuintes individuais para a alínea h do inciso V do artigo 12 da Lei n. 8.212/91, ao invés da alínea g do mesmo inciso V do artigo 12 da Lei n. 8.212/91”, bem como “há uma forte tendência do julgador em estruturar seus argumentos de forma a fortalecer e manter o ato fiscal, embora, para tanto, tenha que se utilizar de razões incongruentes e contraditórias entre si.”

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do recurso.

### 2. Mérito

A controvérsia diz respeito a constituição e cobrança de créditos tributários relativos à Contribuição Previdenciária do Empregador e do Segurado, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício qualificada no percentual de 150%, por suposta simulação no modelo de negócio realizado pelas imobiliárias do GRUPO PIRÂMIDES e pela SOCIEDADE DE CORRETORES.

As razões recursais estão pautadas no argumento de que o Auto de Infração apresenta erros e que da decisão recorrida é possível perceber uma forte tendência do julgador em estruturar seus argumentos de forma a fortalecer e manter o ato fiscal, utilizando de razões incongruentes e contraditórias entre si. Vejamos.

#### 2.1 Vício material por erro de motivação do lançamento reconhecido tacitamente pela decisão da DRJ

Os Recorrentes sustentam que “a autoridade julgadora, sutilmente, ousou (como ela mesma disse) retificar o fundamento legal na qual se baseou o enquadramento dos

contribuintes individuais para a hipótese da alínea h do inciso V do artigo 12 da Lei n. 8.212/91, ao invés da hipótese da alínea g do mesmo inciso V do artigo 12 da Lei n. 8.212/91”.

Referem que foi argumentado na impugnação “que o enquadramento legal indicado no lançamento – cujo elemento central exige caráter eventual do serviço prestado - é incompatível com os fatos indiciários (motivação) reunidos pela autoridade fiscal. Já o acórdão recorrido entendeu por bem alterar o enquadramento legal indicado no lançamento porque os serviços prestados pelos corretores não foram em caráter eventual. Portanto, há uma convergência entre o argumento das recorrentes e a decisão da autoridade fiscal que, apesar de não ter sido expressamente reconhecida, parece óbvia.”

Aduzem que a troca do enquadramento constante do lançamento, “consente que o ato fiscal revela um erro de motivação, que corresponde a um vício material do auto de infração”. Contudo, como não cabe a autoridade julgadora a correção de tal erro, “os autos de infração devem ser, sob qualquer ângulo, anulados.”

Do exame do Relatório Fiscal extrai-se que a Autoridade Fiscal Autuante enquadrou os corretores na categoria de contribuintes individuais, conforme artigo 12, V, g, Lei nº 8.212/1991:

#### V - DO FUNDAMENTO LEGAL DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO

O presente Processo Administrativo Fiscal possui como parte integrante seus fundamentos legais. Lá estão arrolados os dispositivos que legitimam o presente lançamento fiscal. Destarte, dada a natureza do crédito previdenciário lançado, é de bom alvitre tecer algumas considerações. O corretor de imóveis ou consultor imobiliário pessoa física é segurado obrigatório da previdência social. No caso específico do GRUPO PIRÂMIDES, os corretores que atuaram em suas negociações se enquadram na categoria de contribuintes individuais, conforme artigo 12, V, g, Lei nº 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...];

V - **como contribuinte individual:** (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, **sem relação de emprego**; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

[...]. (Grifado)

Assim consta na decisão de piso:

Por fim, temos a questão da eventualidade. Realmente, penso que neste caso, toda a questão argumentativa desenvolvida pelo contribuinte sobre a eventualidade encontra-se prejudicada, seja pelo fato de que os serviços prestados pelos corretores não o foram em caráter eventual, mas sim habitual, seja pelo fato de que em relação ao tomador dos serviços a atividade de corretagem lhe constitui o cerne de sua atuação, de forma que não houve um serviço cuja necessidade seja eventual, mas sim permanente. **Diante deste pensamento, ousou retificar o fundamento legal no qual se baseou o**

**enquadramento dos contribuintes individuais.** Com efeito, **a situação descrita pela fiscalização se enquadra na hipótese da alínea "h" do mesmo inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91, e não na alínea "g" do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91 (...).** (Grifei)

A questão demanda a análise do que segue.

O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

O artigo 149, do CTN, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Por sua vez, o artigo 146 do CTN dispõe que qualquer modificação introduzida de ofício em relação aos critérios jurídicos que orientaram o lançamento do crédito tributário somente pode ser efetivada, quanto a um mesmo sujeito passivo, em relação a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução. Veja-se o seu inteiro teor:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

É fácil perceber que o dispositivo acima transcrito visa a manutenção da segurança jurídica e preza pela confiança na relação entre o Fisco e o contribuinte, pois não permite que o lançamento seja efetuado de forma genérica ou equivocada e, posteriormente sofra modificações para que seja consertado.

Ocorre que no caso dos autos, na medida em que Autoridade Fiscal atribuiu ao lançamento um enquadramento legal que é incompatível com a sua motivação, identifica-se tão somente um equívoco que consiste em erro de fato, ou seja, um desajuste interno na estrutura do enunciado.

Identifica-se, também, que a modificação introduzida pela decisão recorrida não alterou os critérios jurídicos adotados pela Autoridade Fiscal, uma vez que não foi dada nova interpretação aos fatos analisados na autuação. Ressalta-se que restou mantido o enquadramento dado aos corretores como contribuintes individuais. E para tal reconhecimento é irrelevante se eles prestam serviço em caráter eventual, sem relação de emprego ou se prestam o serviço por conta própria. O fato é que de acordo com as disposições do artigo 12, da Lei nº 8.212/1991, em razão da remuneração percebida pelo contribuinte individual, tanto a empresa quanto o próprio segurado estão obrigados a contribuir.

O exame dos autos revela que a DRJ constatando a fundamentação legal equivocada no lançamento, simplesmente alterou-a, substituindo-a por outra, sem modificar o critério jurídico aliado à motivação do ato administrativo adotado pela Autoridade Fiscal no lançamento, bem como sem acarretar qualquer agravamento na situação do contribuinte e ao seu direito de defesa.

Diante deste cenário, vale destacar as considerações de Marcos Vinícios Neder e Thais de Laurentiis:

(...) não se invalida o ato sem que se haja configurado o prejuízo no processo administrativo fiscal. Na verdade, o fato de a autoridade administrativa reconhecer nulidades sem estar configurado prejuízo constituiria consagração de um formalismo exagerado e inútil, contrariando princípios caros ao processo administrativo como o do formalismo moderado e o da verdade material. Na atividade de julgamento administrativo, a busca da verdade leva o julgador para além da legalidade das formas, só se declarando a nulidade se a preterição de forma lesa a substância do direito que essa forma se destina a proteger ou

realizar. (NEDER, Marcos Vinícios, LAURENTIIS, Thais de. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 5.ed. São Paulo/SP. EDDA, 2025, p. 742)

Considerando que a modificação introduzida pela decisão recorrida não configurou nenhum prejuízo ao processo, indo inclusive ao encontro do entendimento dos Recorrentes de “que os serviços prestados pelos corretores não foram em caráter eventual, mas sim habitual/permanente”, afasto a nulidade suscitada.

## **2.2 Equívoco no enquadramento legal indicado pela decisão recorrida**

Os Recorrentes sustentam que a decisão recorrida “persistiu no erro da autoridade fiscal que realizou o lançamento”, uma vez que “considerou hipótese legal incompatível com o cenário fático construído na autuação.” Defende a existência de “relação de sociedade entre as pessoas que compõem a empresa dos corretores e os sócios das imobiliárias”.

Ocorre que do exame do Relatório Fiscal, resta claro que a formalização do vínculo societário somente servia para legitimar o pagamento das comissões disfarçadas em distribuição de lucros.

O conjunto probatório constante dos autos, especificamente os depoimentos dos corretores de imóveis e documentos anexados, revela que a relação com a PIRÂMIDES não é de parceria ou associação, mas sim de execução de serviços que são essenciais à própria atividade da imobiliária, cuja remuneração percebida pelo corretor pela comercialização de imóveis se refere à prestação de serviços para a empresa na condição de contribuinte individual, hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

Sendo assim, confirma-se a natureza remuneratória dos valores pagos aos corretores, sobre os quais incide a contribuição previdenciária, a cargo da empresa prevista no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.2012/91.

## **2.3 Nulidade da decisão por inovação do lançamento pela DRJ**

Alegam os Recorrentes que a decisão recorrida “ao mesmo tempo que reconheceu a existência de um erro de motivação no lançamento”, ao retificar a fundamentação que baseou o lançamento fiscal, acabou por inovar o lançamento. Aduzem a nulidade da decisão recorrida por violação ao art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Destacam a violação ao direito de defesa, à garantia da dupla instância recursal administrativa, a regra da privatividade do lançamento, à garantia da imparcialidade da autoridade julgadora.

Em que pesem tais argumentos, a questão restou suficientemente examinada no item 2.1, quando restou entendido que a modificação introduzida pela decisão recorrida não alterou os critérios jurídicos adotados pela Autoridade Fiscal, uma vez que não foi dada nova interpretação aos fatos analisados na autuação. Bem como, tal retificação não acarretou qualquer agravamento na situação do contribuinte e ao seu direito de defesa.

Contudo, importa salientar que a legislação não permite é que a Autoridade Tributária, identificando um lançamento com fundamentação legal equivocada, tendo ocorrido um erro de direito, venha a alterar referido fundamento, substituindo-o por outro e acarretando, assim, um agravamento da situação do contribuinte naquela mesma autuação, referente ao mesmo fato gerador, sobre o pretexto de adequar o ato administrativo à legislação vigente.

Como o acima mencionado não é o caso dos autos, visto que nele se trata de erro de fato, não há falar-se em nulidade da decisão.

## **2.4 Vícios materiais cometidos na autuação e mantidos pela decisão recorrida**

### **2.4.1 Primeiro erro: qualificação dos corretores de imóveis como autônomos e o problema da subordinação**

Os Recorrentes sustentam que “tanto a autoridade fiscal, como autoridade julgadora equivocam-se substancialmente ao qualificar seus sócios como contribuintes individuais.” Referem que “a motivação do lançamento, seja na sua narrativa, seja nos indícios colacionados, está em completo desacordo com o enquadramento legal realizado por ambas as autoridades fiscais.” Após extenso arrazoado sobre a qualificação dos corretores de imóveis, relata que a Sociedade Corretora CRI e Cherubini & Azevedo Comércio de Imóveis foi fiscalizada relativamente às contribuições previdenciárias do período 2010, tendo sido efetivado lançamento fiscal por suposta irregularidade nas distribuições de lucro. Destaca que o caso envolvia idênticos contexto fático e fundamentação do presente processo e, que 6ª Turma da DRJ de Salvador, por unanimidade, julgou procedente a impugnação em face da inexistência de simulação sobre a distribuição de lucros realizada pela sociedade corretora, requerendo que lhe seja dado o mesmo tratamento.

Não obstante os argumentos dos Recorrentes, como já mencionado no item 2.2, o exame do conjunto probatório constante dos autos, especificamente os depoimentos dos corretores de imóveis e documentos anexados, leva à conclusão de que a formalização do vínculo societário somente servia para legitimar o pagamento das comissões disfarçadas em distribuição de lucros.

As argumentações constantes do Relatório Fiscal, as quais foram adotadas pelo acórdão recorrido, são suficientes para reconhecer a existência da prestação de serviços pelos corretores à imobiliária, sendo indiscutível a caracterização deles como contribuintes individuais. Vejamos:

(...) Ora, mais um contexto fático a demonstrar a intenção simulatória do "modelo de negócios" do contribuinte e suas sociedades de corretores. Trata-se, à toda evidência, de um simples regime de pagamento de comissões, camufladas sob a forma de distribuição de lucros utilizando-se, em parte, a interposição irregular de pessoas jurídicas existentes apenas no plano formal, e, em outros momentos, com a irregular interposição de pessoas físicas, administradores das imobiliárias do Grupo Pirâmides, o que, em específico, configura ato que viola a lei e o contrato

social, capaz de caracterizar as respectivas responsabilidades solidárias dos administradores das imobiliárias. Tem-se mais um exemplo trazido pela fiscalização a ilustrar bem a intenção simulatória das imobiliárias em relação às sociedades de corretores:

*Outro exemplo disso é claramente constatado na documentação a seguir, também contido na documentação da SJ. O corretor Leo Fernando Aparecido Acosta, CPF 294.685.188-50, recebeu como distribuição de lucros algumas comissões relacionadas à venda do apartamento 1412, do Edifício Plaza Di Monaco. Contudo, os documentos comprobatórios localizados remetem parte desses valores ao corretor "Martendal", fazendo ainda menção à sociedade CRI. Agostinho Martendal, CPF 178.809.479-49 foi de fato corretor da CRI e da MR. É o único profissional com esse sobrenome formalmente inserido como sócio das SOCIEDADES DE CORRETORES. Contudo, ele **NUNCA** foi sócio da SJ, corretora que está, de fato, comissionando-o. Vide abaixo os documentos localizados:*

*... omissis ...*

*Os repasses acima demonstram indubitavelmente a mencionada confusão patrimonial entre as SOCIEDADES DE CORRETORES. Contudo, **tal conclusão, baseada em elementos de prova, não interessa de modo algum às IMOBILIÁRIAS DO GRUPO, posto que ao admitir que as SOCIEDADES DE CORRETORES na verdade conjugam um único grupo funcional (qual seja, o conglomerado de profissionais necessários para atingir o objeto social do GRUPO PIRÂMIDES), está se admitindo a unicidade entre as próprias IMOBILIÁRIAS DO GRUPO.** Ora, se elas tratam seus profissionais de modo uno, apenas alocando este ou aquele em determinada loja de acordo com as vagas e conveniência, difícil sustentar que as referidas imobiliárias não são uma "unidade empresarial", conforme a PIRÂMIDES insiste em asseverar (vide resposta ao TIF nº 05 da PIRÂMIDES propriamente dita, datada de 23 de junho de 2016 – Doc. 01). (destaques no original)*

Ante o exposto, é inequívoco que o regime de remuneração perpetrado entre as imobiliárias do Grupo Pirâmides e os corretores vinculados às sociedades de corretores, jamais assumiu a natureza de uma efetiva distribuição de lucros, mas, ao contrário, consistiu em efetivo pagamento de comissão por vendas realizadas por estes, em caráter individual, tão logo concluída a alienação da unidade imobiliária, tendo sido empregados os mais diversos expedientes simulatórios ao seu escondimento, alterando-lhe a sujeição tributária previdenciária.

(...)

A Ata de Assembleia acima deixa inequívoco que a distribuição de lucros não se deu em proporção às quotas sociais, mas sim, como se menciona no item 5, "proporcional ao rendimento das comissões pagas aos sócios". Ora, já se trata de uma flagrante confissão quanto aos fatos, no sentido de que a distribuição de lucros nada mais é do que um simulacro para encobrir o pagamento das comissões. Alie-se a este fato o contexto já delineado acima sobre a periodicidade de recebimento das comissões (semanal, quinzenal e mensal), o que, à toda evidência, não se amolda a qualquer sistemática de distribuição de lucros, ainda que sob o regime de antecipação.

Pois bem, vejamos se esta forma de distribuição se encaixa nos contratos sociais, estes juntados às fls. 2.503/2.532:

(...)

A redação das cláusulas acima demonstra que desde o início da sociedade de corretores não se tinha qualquer previsão específica quando à distribuição de lucros por critérios diferenciados, apenas exigindo-se a competente apuração do lucro por balanço patrimonial. A partir de 01/07/2011, fixou-se, também a partir de balanço levantado apurando-se o lucro da sociedade, que a distribuição se daria observada uma proporção de sua produtividade. Apesar destas previsões, não consta nas Atas de Assembleia qualquer menção ao resultado apurado no exercício; ao contrário, o que se apresentou aos sócios e por estes foi aprovado é somatório de todas as comissões pagas ao longo do ano, sem qualquer critério de produtividade, como afirma o Contrato Social.

Diante de tais constatações, a tese pretendida pelos Recorrentes de que o vínculo dos corretores de imóveis com a SOCIEDADES DE CORRETORES correspondia, substancialmente, à condição de sócios, não se sustenta.

#### **2.4.2 Segundo erro: o sujeito passivo na contribuição previdenciária**

Os Recorrentes alegam, em síntese, que “todos os valores objetos das contribuições previdenciárias apuradas nos autos de infração foram sempre pagos ou creditados por terceiros, restando totalmente equivocada a identificação das recorrentes como contribuintes (contribuição da empresa) ou de responsável (contribuição do segurado individual).” Ou seja, o erro da fiscalização teria sido a inversão dos sujeitos passivos ao atribuir a responsabilidade tributária previdenciária às imobiliárias do Grupo Pirâmides em relação aos fatos geradores praticados pelas terceiras empresas que foram colocadas como responsáveis solidários.

Ocorre que o exame do conjunto probatório constante dos autos, especificamente os depoimentos dos corretores de imóveis e documentos anexados, revela que a relação pessoal e direta com o fato gerador é das imobiliárias, uma vez que diante da condição de principais tomadoras dos serviços dos corretores, coube a elas a realização do pagamento das comissões.

Vale destacar que o art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN, estabelece que o contribuinte é aquele que possui uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Por conseguinte, como restou configurada a prestação de serviços no interesse das imobiliárias do Grupo Pirâmide, elas é que estão obrigadas ao recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração paga aos corretores na condição de segurados contribuintes individuais, cuja hipótese de incidência está prevista no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91.

O tema não é novo no CARF e Câmara Superior da 2ª Turma já firmou o seguinte posicionamento:

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO IMOBILIÁRIA. ATUAÇÃO DO CORRETOR EM NOME DA IMOBILIÁRIA. COMPROVAÇÃO DO VÍNCULO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A realização do pagamento da comissão diretamente pelo cliente (adquirente do imóvel) ao corretor não afasta a caracterização da prestação de serviços de intermediação à imobiliária. Uma vez comprovada a prestação dos serviços de intermediação, ante o vínculo entre o corretor e a imobiliária, esta assume a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes da atividade.

(Acórdão 9202-011.764 – CSRF/2ª Turma – Sessão de 10 de abril de 2025 – Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim)

Desta forma, a tese sustenta pelas Recorrentes de que a responsabilidade tributária previdenciária seria das construtoras não se sustenta.

### **2.4.3 Terceiro erro: a identificação da base de cálculo da contribuição previdenciária**

Relativamente ao crédito de contribuição do empregador os Recorrentes assim sustentam: “a) aplicou-se indevidamente o percentual de 20% sobre o valor bruto do comissionamento (não foi descontado o valor das despesas, nem os tributos incidentes sobre a receita das vendas efetuadas pelos corretores); b) desconsiderou-se que durante toda a fiscalização a autoridade ora desconsidera os documentos apresentados pelas empresas, ora os aceita; c) desconsiderou-se que o critério fiscalista da base de cálculo é diametralmente oposto ao critério eleito para a identificação do sujeito passivo; e, d) não se descontou os casos em que a empresa já efetuou o pagamento dos 20% da contribuição sobre o pró-labore dos sócios.”

Quanto ao crédito de contribuição dos segurados, assim sustentam: “a) aplicou-se indevidamente o percentual de 11% da contribuição sobre o valor bruto do comissionamento; b) a autoridade julgadora não averiguou que nos casos em que fora atingido o limite máximo, o fiscal aplicou o valor do teto da contribuição e sequer tomou o cuidado de observar se o contribuinte possuía outras fontes que já estariam retendo a contribuição do segurado na sua proporcionalidade.”

Novamente os argumentos dos Recorrentes são contraditados pelo exame do conjunto probatório constante dos autos, especificamente os depoimentos dos corretores de imóveis e documentos anexados, os quais revelam que nenhuma das SOCIEDADES DE CORRETORES suportava custos fixos do empreendimento, como aluguel, água, luz, mobiliário, ferramentas tecnológicas, insumos, uma vez que utilizam espaço das lojas das imobiliárias do GRUPO PIRÂMIDES.

Assim consta no Relatório Fiscal:

(...)

Quanto ao rateio da comissão recebida entre as SOCIEDADES DE CORRETORES e as IMOBILIÁRIAS DO GRUPO:

**QUE no caso de imóveis das construtoras associadas à PIRÂMIDES, a CRI recebia 44% do total comissionado, enquanto a PIRÂMIDES ficava com o restante; QUE no caso de imóveis de terceiros, o comissionamento se dava dividido entre a PIRÂMIDES e a CRI em partes iguais, sendo que, no caso da parte destinada à CRI, 1/3 do total ia para o corretor que fez o agenciamento e 2/3 para o corretor que realizou a venda; [...]. (Depoimento de Alex Fiorini – abril de 2016)**

Os relatos confirmando os percentuais de divisão acima mencionados são inúmeros, em todas as SOCIEDADES DE CORRETORES. **Regularmente também houve menção à aparente justificativa do GRUPO PIRÂMIDES para a diferenciação de percentuais (56% - cinquenta e seis por cento - para as IMOBILIÁRIAS DO GRUPO e 44% - quarenta e quatro por cento - para as SOCIEDADES DE CORRETORES, no caso de imóveis novos): que esses 12% - doze por cento - a mais seriam, justamente, para cobrir os custos fixos das lojas, os quais não são pagos pelas pessoas jurídicas compostas pelos profissionais de vendas: água, luz, insumos, pessoal de atendimento (secretárias, por exemplo). As SOCIEDADES DE CORRETORES tampouco pagam aluguel pela “utilização” do espaço das lojas das IMOBILIÁRIAS DO GRUPO, e isso seria uma forma de compensação.**

Ademais, os argumentos também não procedem, tendo em vista que a decisão recorrida assim apontou:

(...), além do fato de várias despesas não terem sido atribuídas aos corretores, sendo substituídas pelo faturamento adicional em 12%, é inequívoco que as despesas comprovadas à fiscalização foram descontadas, bastando para tanto consultar a "Planilha de Comissionamento Total do Processo" de fls. 5.411/5.426. É o caso dos descontos de telefone fixo em plantões, por exemplo, cujo desconto não ocorreria se houvesse vendas periódicas, mas sim se o corretor ficasse um tempo sem vender, descontando-se no próximo comissionamento.

(...)

Ora, já restou sedimentado pelo contexto dos fatos que **a grande maioria dos sócios corretores não recebiam pró-labore, mas somente o sócio administrador**, e este valor, evidentemente, não se insere no comissionamento, constituindo eventos absolutamente independentes e distintos, não cabendo considerar qualquer desconto sobre os valores de comissionamento. No entanto, mesmo em relação aos sócios administradores que acabaram por receber pró-labore e comissão de vendas, cumulativamente, a fiscalização descontou os valores declarados em Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, conforme demonstrado na "PLANILHA PARA CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO TOTAL DO SEGURADO" de fls. 5.428/5.436.

No que toca às contribuições dos segurados contribuintes individuais, tudo quando se disse acima deve ser aplicado. Apenas, há que se fazer uma explicação sobre a observância do limite de contribuição pelo teto do salário de contribuição. A questão se mostra bastante complexa e foi tratada pela fiscalização no Relatório Fiscal Específico, juntado aos autos logo após o Relatório Fiscal Principal. A fiscalização aponta um contexto no qual cada corretor efetuou a venda de imóveis para diversas construtoras consideradas responsáveis solidárias, e de imóveis de pessoas físicas. Assim, houve a apuração da contribuição a cargo do segurado contribuinte individual, sobre a comissão total, respeitado o limite

máximo do salário de contribuição, e esta foi rateada conforma a proporção dos fatos geradores em cada processo.

(...)

Como se nota, houve um trabalho bastante árduo da fiscalização para que não houvesse a cobrança de contribuição a maior dos segurados contribuintes individuais. O texto citado demonstra de forma clara e precisa como foi feito o cálculo. O cálculo consta detalhado por segurado na "PLANILHA PARA CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO TOTAL DO SEGURADO" de fls. 5.428/5.436, **onde houve a estrita observância do teto do salário de contribuição** em vigor à época dos fatos geradores. (Grifei)

Diante do acima exposto, não encontro justificativa capaz de demonstrar equívoco no posicionamento. Assim, por concordar com o entendimento firmado, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do disposto no art. 114, §12, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

## 2.5 Argumentos subsidiários

### 2.5.1 Inexistência de termo de arbitramento/aferição indireta - nulidade do lançamento

Os Recorrentes sustentam que “a autoridade lançadora, ao calcular o valor do tributo, arbitrou a base de cálculo tributária sem fazer uso de processo regular, violando os princípios da legalidade, do devido processo legal, contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, incisos II, LV e LIV da Constituição Federal), além do disposto no artigo 148 do CTN (arbitramento fiscal). Alegam que o lançamento é “dotado de vício por ausência de liquidez e certeza do valor tributário que aponta e, portanto, é nulo. Os autos de infração apresentam valor da dívida incorreto, originado de cálculo equivocado realizado pela autoridade fiscal de forma arbitrária, sem observação de processo regular para fins de arbitramento do tributo.”

Primeiramente, vale destacar que o arbitramento é um procedimento excepcional, conforme previsto no artigo 33, §6º, da Lei nº 8.212/91, que estabelece que a base de cálculo das contribuições pode ser aferida por meio indireto quando a contabilidade da empresa não registra o movimento real de remuneração dos segurados ou há apresentação deficiente de informações.

O exame dos autos permite verificar que a decisão de piso apresentou fundamentação robusta ao justificar o cabimento do arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias no caso concreto, nos seguintes termos:

Outrossim, os autos dão conta que tanto o contribuinte, como em geral, todas as pessoas jurídicas sociedades de corretores foram fartamente intimadas a prestar esclarecimentos sobre as mais variadas divergências apuradas pela fiscalização, seja no que concerne à vinculação dos corretores às imobiliárias, suas respectivas comissões, formas de pagamento e fracionamento, incluindo-se a interposição de pessoa física para remuneração de corretor egresso da sociedade, contabilidade com lançamentos divergente e até mesmo documentos apresentados como não

contabilizados (página 79 do Relatório Fiscal Principal), de forma que houve atenção ao princípio do contraditório e à ampla defesa.

Por fim, note-se que o contribuinte poderia ter utilizado a impugnação para desvendar os efeitos dos seus documentos e informações, de forma a, desincumbindo-se de seu ônus probatório, demonstrar a veracidade das informações e documentos por ele prestados, o que não o fez.

Também, na mesma esteira deste pensamento, a legislação não exige que se tenha um "termo" específico ao arbitramento e à aferição indireta, bastando que as razões justificadoras destas medidas sejam expressas e condizentes aos fatos, como está no Relatório Fiscal Principal.

Diante do conteúdo do trecho da decisão recorrida acima reproduzido e dos elementos constantes dos autos, não encontro justificativa capaz de demonstrar equívoco no posicionamento, pois como se constata, foi oportunizada diversas chances de os Recorrentes justificarem as divergências, todavia, permaneceram inertes, configurando o requisito do §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, que autoriza o lançamento de ofício em caso de omissão ou sonegação de informações.

Assim, por concordar com o entendimento firmado, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do disposto no art. 114, §12, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

#### **2.5.2 Decadência do lançamento quanto aos créditos relativos ao período de 01/2012 a 07/2012**

Os Recorrentes sustentam a decadência parcial do crédito tributário em face dos parâmetros definidos no § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que houve recolhimento parcial do tributo, requerendo o cancelamento do lançamento em relação aos créditos do período de 01/2012 a 07/2012.

Assim estabelece o art. 150, § 4º, do CTN:

Art. 150. O **lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, **a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**. (Grifei)

Ocorre que de acordo com o Relatório Fiscal, a partir dos depoimentos dos corretores de imóveis e documentos constantes dos autos foram identificados elementos suficientes para o enquadramento dos Recorrentes na prática de conduta dolosa. Vejamos:

- *Ficou clara a intenção dos administradores das imobiliárias do grupo utilizar-se de corretores alocados formalmente em interpostas pessoas jurídicas (sociedades de corretores), como forma de exoneração de qualquer responsabilidade tributária, fiscal e previdenciárias relativamente a eles.*
- *Notória a confusão patrimonial em relação aos pagamentos de comissões e simulação do regime de distribuição de lucros.*
- *Houve flagrante conduta fraudulenta no pagamento de comissões a corretores que se retiravam das sociedades, uma vez que os administradores das sociedades de corretores que também eram administradores das imobiliárias do grupo, previram a impossibilidade de uma distribuição de lucro a um sócio egresso, vez que já consumada a oportunidade de quitação dos haveres sociais, produzindo documento com elementos inverídicos.*
- *A sistemática de rateio das comissões entre as sociedades de corretores e as imobiliárias do Grupo Pirâmides demonstra a vinculação e subordinação financeira inequívocas das primeiras em relação às segundas, conferindo a estas - as imobiliárias do grupo - percentual de comissão maior justamente para fazer face às despesas fixas e de manutenção das sociedades de corretores, vez que estas, de fato, nada mais eram do que meros departamentos das imobiliárias.*
- *As imobiliárias do Grupo Pirâmides agenciavam mão de obra nova, alocando-os nas sociedades de corretores, mas fazendo-o em benefício do Grupo Pirâmides, utilizando a sua própria imagem à captação dos novos talentos.*
- *A formalização do vínculo societário somente servia para legitimar o pagamento das comissões disfarçadas em distribuição de lucros.*
- *Confusão administrativa entre as sociedades de corretores e ausência de distinção física entre as sociedades de corretores.*
- *Os corretores, embora sob a roupagem formal de sócios das respectivas sociedades, submetiam-se a um regime absolutamente destoante desta formatação legal.*

Diante de tal constatação, não é possível o enquadramento na hipótese prevista no art. 150, §4º, do CTN, visto que a prática de conduta dolosa não atende a condição para contagem do prazo decadencial da ocorrência do fato gerador.

No presente caso, a contagem do prazo deve se dar segundo as disposições do art. 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando que para os fatos geradores ocorridos ao longo do ano de 2012, a contagem do prazo decadencial somente se iniciou em 1º de janeiro de 2013 e que os Recorrentes foram cientificados do lançamento em 20/07/2017 e 24/07/2017, conclui-se que os valores exigidos poderiam ser lançados até 31/12/2017, porquanto, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim sendo, não há como falar-se em decadência.

### **2.5.3 Inaplicabilidade da multa agravada por inexistência de fraude e simulação**

Os Recorrentes alegam a inaplicabilidade da multa agravada visto que para sua aplicação “não bastam simples indícios, sendo essencial que fique evidente o intuito de fraudar ou de sonegar, cuja prova deve ser capaz a demonstrar a intenção do contribuinte de cometer um dos ilícitos descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.” Referem não haver no Relatório Fiscal “elemento fundamental de caracterização de intuito de fraudar ou sonegar a fiscalização. Isso porque, não se pode considerar a formalização de uma parceria como uma manobra para fins de fraude ou sonegação.”

Em pesem tais alegações, a questão relativa à inexistência de fraude e simulação restou suficientemente examinada no item 2.5.2, quando restou entendido haver nos autos elementos suficientes para o enquadramento dos Recorrentes na prática de conduta dolosa.

O art. 44 da Lei 9.430/96 condiciona a aplicação da multa qualificada aos casos de sonegação, fraude ou conluio, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos denominados de conduta qualificada.

Contudo, cabe ser observada a superveniência da Lei nº 14.689/23 que alterou o percentual da multa qualificada reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Assim, como as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica, no presente caso, a multa qualificada deve ser reduzida para 100%, visto que a multa de 150% passa a ser aplicável apenas aos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

### **2.5.4 Inexistência de ato contrário à lei praticado pelos sócios das empresas ou por terceiros que autorize a responsabilidade solidária**

Os Recorrentes sustentam a impossibilidade de aplicação de responsabilidade solidária aos sócios em razão da inexistência de qualquer ato contrário à lei por eles praticados.

De acordo com o art. 135 do CTN, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas do direito privado respondem pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, qualificando tais administradores como responsáveis pelos créditos tributários que forem exigidos da pessoa jurídica.

Ou seja, aquelas pessoas que detinham poderes de gestão na pessoa jurídica na época da ocorrência dos fatos geradores, se constatada a prática de atos que corresponderam à infração de lei, devem ser erigidas à condição de responsáveis tributários pelas exações devidas pela pessoa jurídica. Destaca-se que a lei desrespeitada não precisa ser tributária, bastando que as consequências do ato ilegal praticado tenham efeitos tributários.

Como já suficientemente examinado no item 2.5.2, há nos autos elementos suficientes para o enquadramento dos Recorrentes na prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

Não obstante, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes, os quais demonstram capacidade de discernimento e consciência, elementos subjetivos necessários para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.

Assim, por força do inciso III do artigo 135 do CTN, os sócios-administradores devem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários constituídos neste auto de infração.

### **3. Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as alegações de nulidade e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/23.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**