



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.722660/2017-16
ACÓRDÃO	2402-013.469 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CHERUBINI & AZEVEDO COMÉRCIO DE IMÓVEIS LTDA. EPP E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 31/01/2012, 28/02/2012, 31/03/2012, 30/04/2012, 30/06/2012, 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, 31/12/2012

INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE. NULIDADE.

Não compete à autoridade julgadora de primeira instância realizar aprimoramento no lançamento, mudando os fundamentos utilizados, pois a inovação nos critérios do lançamento afronta a segurança jurídica, viola o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer integralmente do Recurso Voluntário interposto e acatar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, tornando-o nulo por alteração do critério jurídico, nos termos do voto condutor.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcus Gaudenzi de Faria, João Ricardo Fahrion Nüske, Alexandre Correa Lisboa, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Wilderson Botto (Substituto Integral) e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente). O Conselheiro Suez Roberto Colabardini Filho não votou, sendo substituído pelo Conselheiro Wilderson Botto.

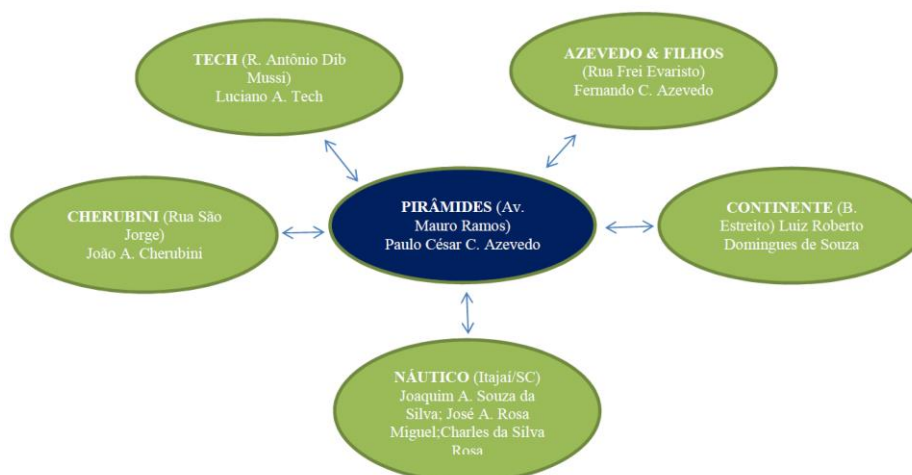
RELATÓRIO

Trata-se de lançamento relativo às contribuições previdenciárias, cota patronal e dos segurados, incidentes sobre valores pagos ou creditados pela Recorrente a contribuintes individuais, no ano-base de 2012, com exceção do mês de maio.

Conforme consta do Relatório Fiscal, o presente lançamento decorre de procedimento fiscal instaurado inicialmente em face da empresa Pirâmides Comércio de Imóveis Ltda. (“Pirâmides”), cuja atividade principal consistiria na intermediação imobiliária. No curso da fiscalização, verificou-se que, não obstante o expressivo volume de negócios intermediados pela referida empresa, não havia sido declarada a existência de pagamentos a corretores de imóveis.

No âmbito das diligências realizadas, a d. Autoridade Fiscal identificou a existência de diversas pessoas jurídicas que, embora formalmente constituídas de forma autônoma, com inscrição própria no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), atuariam, segundo o entendimento fiscal, de forma integrada à estrutura operacional da empresa Pirâmides, desempenhando atividades relacionadas à intermediação imobiliária.

Nesse contexto, a fiscalização concluiu que a empresa Cherubini & Azevedo Comércio de Imóveis Ltda. (“Cherubini”), ora Recorrente, constituiria uma dessas pessoas jurídicas que, embora formalmente independente, integraria, sob o prisma fático, a estrutura operacional vinculada à empresa Pirâmides. Veja-se representação gráfica apresentada pela d. Fiscalização.



No prosseguimento das diligências, a d. Autoridade Fiscal identificou que o Sr. Paulo César Coutinho de Azevedo, sócio da empresa Pirâmides Comércio de Imóveis Ltda., detinha participação societária em diversas das pessoas jurídicas que, segundo o entendimento fiscal, integrariam a estrutura operacional relacionada à atividade de intermediação imobiliária. Especificamente em relação à Recorrente, verificou-se que o referido Sr. Paulo César figurava como sócio-administrador.

Constatou-se, ainda, que o outro sócio da Recorrente, Sr. João Alberto Cherubini, teria atuado como corretor de imóveis vinculado à empresa Pirâmides, circunstância que, segundo a d. Autoridade Fiscal, reforçaria a existência de vínculo operacional entre as referidas pessoas jurídicas.

Ademais, a autoridade fiscal identificou que, em nível subsequente ao das empresas imobiliárias formalmente constituídas — dentre as quais a Recorrente Cherubini & Azevedo Comércio de Imóveis Ltda. —, foram constituídas outras pessoas jurídicas nas quais estariam formalmente alocados os corretores de imóveis responsáveis pela intermediação dos negócios.

Segundo consignado no Relatório Fiscal, tais pessoas jurídicas, referidas como SJ Corretora de Imóveis Ltda. – (“SJ”) e CRI Corretora de Imóveis Ltda. – EPP (“CRI”), também teriam sido estruturadas no contexto da organização operacional vinculada à empresa Pirâmides Comércio de Imóveis Ltda., com a finalidade de formalizar a prestação dos serviços de corretagem por meio de pessoas jurídicas interpostas. Veja representação gráfica do nível subsequente na estrutura operacional descrita pela d. Autoridade Fiscal:



Diante dessa estrutura, entendeu a d. Autoridade Fiscal que teria ocorrido o fracionamento artificial das atividades comerciais efetivamente exercidas pela empresa Pirâmide, com o intuito de possibilitar o enquadramento das pessoas jurídicas envolvidas em regime de tributação mais benéfico, qual seja, o SIMPLES NACIONAL.

Ainda segundo a fiscalização, no que se refere especificamente aos fatos que ensejaram o presente lançamento, os valores decorrentes da corretagem nas operações de venda de imóveis não ingressariam integralmente na contabilidade da Recorrente Cherubini & Azevedo Comércio de Imóveis Ltda., tendo em vista que a parcela correspondente à remuneração dos

corretores seria faturada diretamente pelas pessoas jurídicas constituídas pelos próprios profissionais — no caso, aquelas denominadas “SJ” e “CRI”.

Como consequência, a d. Autoridade Fiscal entendeu que os valores pagos diretamente às pessoas jurídicas denominadas “SJ” e “CRI”, embora formalmente caracterizados como receitas dessas empresas, teriam natureza remuneratória, por decorrerem da prestação de serviços dos corretores em favor da Recorrente Cherubini, sendo, portanto, passíveis de incidência de contribuições previdenciárias. Não obstante, tais valores teriam sido posteriormente disponibilizados aos respectivos sócios sob a forma de distribuição de lucros ou dividendos, os quais, à época dos fatos geradores, encontravam-se isentos de tributação.

No entanto, segundo o entendimento da d. Autoridade Fiscal, a forma adotada para o pagamento dos valores aos corretores não teria o condão de alterar sua natureza jurídica. Nesse sentido, consignou, no Relatório Fiscal, que:

“(…) a denominação não muda a natureza de determinada rubrica paga ao trabalhador, seja este de qual categoria for. De fato, tal situação apresentada (pagamento da comissão através de distribuição de lucros) poderia ser regular se: a) as SOCIEDADES DE CORRETORES fossem pessoas jurídicas existentes de fato; b) o enquadramento da remuneração daqueles profissionais como distribuição de lucros estivesse correto.

Destarte, na prática não se verifica nem uma coisa nem outra. As SOCIEDADES DE CORRETORES nada mais são do que uma criação dos administradores das IMOBILIÁRIAS DO GRUPO, sob a ingerência constante desses, inclusive no quadro societário daquelas (ferindo de morte princípios norteadores da constituição das pessoas jurídicas, como a autonomia societária e a conjugação de esforços para a consecução de um objeto comum); o comissionamento dos corretores é típica parcela remuneratória, fruto e em proporção ao trabalho de cada um dos “sócios”, não guardando qualquer correlação com remuneração do capital social, pressuposto legitimador da distribuição de lucros.” (g.n.)

Com fundamento em tais conclusões, a d. Autoridade Fiscal entendeu que os valores pagos a título de corretagem, embora formalmente faturados pelas denominadas sociedades de corretores, corresponderiam, em realidade, à remuneração de segurados contribuintes individuais, em razão da prestação de serviços de intermediação imobiliária em favor da Recorrente. Em consequência, procedeu ao lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais valores, nos termos da legislação de regência.

Ainda, foram lavrados termos de sujeição passiva solidária em relação às seguintes pessoas: Pirâmide Comércio de Imóveis Ltda. – EPP, Sr. Paulo César Coutinho de Azevedo, Sr. João Alberto Cherubini e Magno Martins Engenharia.

Devidamente intimados, foi apresentada Impugnação pela Cherubini & Azevedo Comércio de Imóveis Ltda., pela Pirâmides Comércio de Imóveis Ltda. – EPP, bem como pelos Srs. Paulo César Coutinho de Azevedo e João Alberto Cherubini, na qual alegou-se, mormente:

(i) a existência de dissonância na qualificação dos corretores de imóveis como contribuintes individuais, para fins de incidência das contribuições previdenciárias, ao mesmo tempo em que a fiscalização teria identificado elementos caracterizadores de relação de subordinação entre tais profissionais e a Recorrente Cherubini, circunstância que lhes atribuiria, em tese, a condição de segurados empregados;

(ii) equívoco na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, sob o argumento de que o contribuinte seria a pessoa jurídica responsável pelo pagamento ou creditamento das supostas remunerações, o que, conforme consignado pela própria autoridade fiscal, não teria ocorrido em relação à Recorrente Cherubini;

(iii) equívoco na apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo em vista que a fiscalização teria considerado a totalidade dos valores pagos ou creditados às pessoas jurídicas denominadas “CRI” e “SJ”, sem proceder à exclusão dos tributos e demais custos incidentes sobre tais valores;

(iv) inexistência de solidariedade e responsabilidade pessoal dos sujeitos indicados no Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ, foi proferido o Acórdão nº 14-76.495, por meio do qual foi julgada improcedente a Impugnação mantendo-se, assim, integralmente, o crédito tributário constituído e a atribuição de responsabilidade solidária e pessoal aos respectivos Impugnantes.

Ato contínuo, foi interposto Recurso Voluntário. Não obstante a reiteração dos argumentos anteriormente deduzidos em sede de impugnação, os Recorrentes suscitaram, adicionalmente, a nulidade do Acórdão recorrido, sob o argumento de que teria havido retificação do fundamento legal adotado para o enquadramento dos corretores como segurados contribuintes individuais, com a alteração da alínea “g” para a alínea “h”, ambas do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91, o que, segundo alegam, configuraria inovação indevida no critério jurídico adotado pela DRJ.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência, razão pela qual dele se conhece, passando-se a sua análise.

Em suas razões recursais, os Recorrentes reiteram os argumentos anteriormente deduzidos em sede de impugnação e suscitam, adicionalmente, preliminar de nulidade do acórdão recorrido, sob o fundamento de que teria havido indevida inovação no critério jurídico adotado pela autoridade julgadora de primeira instância, consubstanciada na alteração do enquadramento legal conferido aos corretores de imóveis para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

Passa-se, inicialmente, ao exame da preliminar de nulidade suscitada, porquanto, se acolhida, restará prejudicada a análise das demais questões de mérito.

PRELIMINARMENTE – Da Nulidade do Acórdão Recorrido

Conforme exposto, a presente autuação decorre de procedimento fiscal instaurado originalmente em face da empresa Pirâmides Comércio de Imóveis Ltda., no âmbito do qual a d. Autoridade Fiscal analisou a estrutura operacional adotada pelas pessoas jurídicas relacionadas à atividade de intermediação imobiliária, dentre as quais a ora Recorrente.

Em decorrência dessa fiscalização, foram lavrados autos de infração individualizados em face das diversas pessoas jurídicas que, segundo o entendimento fiscal, integrariam a referida estrutura, dando origem a múltiplos processos administrativos fiscais, autônomos entre si, mas fundados no mesmo conjunto fático-probatório e na mesma modelagem operacional.

Verifica-se, inclusive, que, em sede de impugnação, os patronos dos Recorrentes relacionaram expressamente os diversos processos administrativos fiscais decorrentes da mesma ação fiscal, do que se infere que a defesa apresentada possuía caráter comum e aplicável ao conjunto das autuações, tendo em vista que todas se originaram do mesmo procedimento fiscal e se fundamentaram na análise da mesma estrutura operacional.

Tais autuações foram submetidas à apreciação da mesma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que proferiu decisões em sentido convergente, mantendo as exigências fiscais com base em fundamentos jurídicos substancialmente idênticos àqueles adotados no acórdão recorrido no presente processo, ora objeto de revisão por este Conselho.

Registre-se que alguns desses processos já foram apreciados por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ocasião em que, diante da análise das circunstâncias fáticas e jurídicas subjacentes, foi acolhida a preliminar de nulidade dos respectivos acórdãos de primeira instância, com a determinação de retorno dos autos à instância de origem para prolação de nova decisão.

Nesse contexto, considerando que o presente processo decorre da mesma ação fiscal, tendo sido decidido em primeira instância com base nos mesmos fundamentos jurídicos e no mesmo contexto fático-probatório, e tendo em vista os Princípios da Segurança Jurídica, da Isonomia e da Coerência das decisões administrativas, impõe-se a adoção do mesmo entendimento, ausente qualquer distinção relevante que justifique solução diversa.

Adoto, portanto, como razões de decidir o entendimento que prevaleceu nos referidos julgados, conforme voto vencedor do Conselheiro Carlos Marne Dias Alves, nos autos do Processo nº 11516.722681/2017-23, o qual, aqui, reproduzo:

“As recorrentes alegam que a decisão recorrida inovou o lançamento, ao retificar a fundamentação que baseou o lançamento fiscal. Teria havido violação ao devido processo legal, ao amplo direito de defesa e à dupla instância recursal das recorrentes, já que não lhes foi oportunizado, na impugnação, produzir a defesa e as provas necessárias para se afastar uma suposta simulação na operação.

As recorrentes alegam também que houve erro de motivação, o que corresponde a um vício material do auto de infração, pois a autoridade julgadora retificou o fundamento legal do lançamento, no qual se baseou o enquadramento dos contribuintes individuais, para a hipótese da alínea h do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91, ao invés da hipótese da alínea g do mesmo inciso V.

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

V - como contribuinte individual:

[...]

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (grifos acrescidos).

Pois bem.

Quanto ao lançamento, assim consta no item V, Fundamento Legal do Crédito Previdenciário, do Relatório Fiscal, indicando que os corretores estariam enquadrados na alínea “g” do inciso “V” do artigo 12 da Lei nº 8.212/1991:

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:

Porém, o julgador de primeira instância entendeu por bem retificar a fundamentação legal, reconhecendo a inexistência de eventualidade na prestação de serviços dos corretores.

Houve a alteração do enquadramento legal, que passou a ser na alínea h do mesmo inciso V do artigo 12, h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (grifos acrescidos).

A razão dada para a troca de enquadramento foi que os serviços prestados pelos corretores não foram em caráter eventual, mas sim habitual e permanente.

A decisão de primeira instância, em relação à troca de enquadramento dos corretores como contribuintes individuais, assim se posicionou para justificar a mudança, reconhecendo inclusive que os argumentos da autuada ficaram prejudicados:

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:**

(...)

Quanto à possibilidade de nulidade do lançamento devido à troca de fundamentação, assim se posicionou o julgamento de primeira instância:

Diante disto, poder-se-ia indagar sobre a ocorrência de nulidade na lavratura processual. Contudo, rechaço a assertiva pois, embora tenha havido um equívoco na indicação da alínea, não houve alteração do enquadramento, ou seja, seja pela alínea "g", seja pela alínea "h" do inciso V, em qualquer caso, os segurados ainda permanecem como segurados contribuintes individuais. Outrossim, os fatos narrados pela fiscalização são os mesmos, e a conclusão por ela posta também foi única, de forma que somente houve uma indicação equivocada de um dispositivo legal. Penso, destarte, que não há prejuízo ou qualquer defeito no ato de lançamento, pois a fundamentação de fato e de direito foi correta, apenas havendo a indicação de alínea de forma equivocada, que não alterou a qualificação jurídica do segurado, que se manteve reconhecido como segurado contribuinte individual, tendo o contribuinte entendido a qualificação que foi feita quanto aos segurados e dela se defendido.

Embora o julgador de primeira instância alegue que retificou o lançamento porque houve “apenas a indicação de alínea de forma equivocada”, o próprio julgador também reconhece que toda a questão argumentativa desenvolvida pelo contribuinte sobre a eventualidade foi prejudicada, seja pelo fato de que os serviços prestados pelos corretores não o foram em caráter eventual, mas sim habitual.

Apesar de o julgador de primeira instância alegar que os segurados ainda permanecem como segurados contribuintes individuais. Verifica-se, na peça de Impugnação, que o impugnante se defendeu do enquadramento que trata o

contribuinte individual que presta serviço em caráter eventual, conforme previsto na alínea “g”. O impugnante não apresentou alegações quanto ao enquadramento do contribuinte individual pessoa física por conta própria, alínea “h”.

Não há como discordar que, tanto a alínea “g” quanto a alínea “h”, dizem respeito a contribuinte individual, mas, no processo administrativo fiscal, o autuado tem o direito de se defender dos fatos e enquadramento que lhe foram atribuídos.

No presente caso, a fiscalização claramente enquadrou os prestadores de serviços como prestadores de serviços eventuais. Quem reenquadrou para contribuinte individual, por conta própria, foi o julgador de primeira instância.

Não compete à autoridade julgadora de primeira instância aprimorar o lançamento realizado pela fiscalização. O julgador não pode adotar critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado. A tentativa de manter o lançamento com um novo enquadramento, mesmo que com a diferença de uma alínea, equivale a um novo lançamento, o que não é possível.

Em razão do novo enquadramento, não foi dada oportunidade para que a autuada apresentasse novas razões. Claramente, houve uma supressão de instância e cerceamento do direito pleno de defesa do contribuinte.

Deve ser considerada nula a decisão de primeira instância que apresenta como razão de decidir fundamento ainda não trazido ao processo, ou seja, diferente do que embasou o lançamento, mesmo que seja enquadramento em alínea diferente.

É nula a decisão de primeira instância, no âmbito do Processo Administrativo Tributário, que traz novos argumentos ao lançamento, pois exerce competência que não possui.

Destaco a existência de precedentes indicando a impossibilidade de inovação nos critérios jurídicos do lançamento pelas autoridades julgadoras.

Número do processo: 15504.720114/2017-22

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Data da sessão: 05/04/2022

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2012 NULIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. É nula a decisão que deixa de enfrentar, ao menos conjuntamente com as demais, as alegações de mérito do impugnante. Tal ausência impede o reexame da decisão através de recurso voluntário por supressão de instância. INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE. Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo

diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras. INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE. Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A inovação nos critérios utilizados do lançamento afronta a segurança jurídica e viola o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, pois é no momento da constituição do crédito tributário pelo lançamento que são fixadas as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo foi praticado e é em relação a elas que o autuado vai construir a sua defesa, que será submetida ao contencioso administrativo. Assim, a introdução de fundamento jurídico novo no momento do julgamento é inadmissível. ACÓRDÃO. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. É nulo o acórdão que apresenta como razão de decidir fundamento ainda não trazido ao processo, diferente do que embasou o lançamento, suprimindo instância e cerceando o direito pleno de defesa do contribuinte.

Número da decisão: 2401-010.139

Ante o exposto, assiste razão às recorrentes, devendo ser declarado nulo o acórdão de primeira instância, no qual a autoridade de primeira instância emprega fundamento diferente do que embasou o lançamento, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

(Acórdão nº 2102-004.096)

Assim, adotando as razões acima expostas, acolho da preliminar suscitada pelos Recorrentes, para o fim de reconhecer a nulidade do Acórdão recorrido, em razão da alteração do critério jurídico adotado pela d. Autoridade Fiscal.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano