



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16327.721628/2011-61  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-006.226 – 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de novembro de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrentes** BANCO VOTORANTIM S.A. e FAZENDA NACIONAL  
BANCO VOTORANTIM S.A. e FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2008

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAIS. PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÃO A DIRETORES DA AUTUADA.**

O conjunto fático-probatório revela que os valores pagos, quando da distribuição de lucros desproporcionais da empresa do grupo, beneficiando empresa da qual os diretores da autuada eram os diretores, se revestiam de gratificação a tais diretores. Subsunção à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias objeto de lançamento.

**APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.**

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe negava provimento. Acordam ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidas as conselheiras Maria Helena Cotta Cardozo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que

conheceram parcialmente do recurso, apenas em relação ao abuso de direito e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Júnior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Os presentes Recursos Especiais tratam de pedido de análise de divergência motivados pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2301-004.133, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se o presente processo administrativo, lavrado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe em 16/12/2011, constituído pelos Autos de Infração a seguir discriminados, formalizados com base nos mesmos elementos de prova:

- **AIOP DEBCAD nº 37.346.327-8:** Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, no montante de R\$ 41.377.468,71 (quarenta e um milhões, trezentos e setenta e sete mil, quatrocentos e sessenta e oito reais e setenta e um centavos), incluindo juros e multa, consolidado em 06/12/2011, abrangendo as competências 07/2006 a 09/2006, 02/2007, 03/2007, 08/2007, 12/2007, 02/2008 e 09/2008;

- **AIOP DEBCAD nº 37.346.328-6:** Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos – Terceiros – Salário Educação e INCRA, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, no montante de R\$ 40.706,71 (quarenta mil, setecentos e seis reais e setenta e um centavos), abrangendo as competências 03/2007 e 08/2007;

• **AIOA DEBCAD nº 37.346.329-4:** Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, inciso IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, no montante de R\$ 274.397,40 (duzentos e setenta e quatro mil, trezentos e noventa e sete reais e quarenta centavos), abrangendo o período de 07/2006 a 09/2006, 02/2007, 03/2007, 08/2007, 12/2007, 02/2008 e 09/2008.

O Contribuinte apresentou a impugnação.

A 12ª Turma da DRJ/São Paulo, no Acórdão de fls. 992/1050, julgou a impugnação improcedente.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 1284/1324, requerendo a nulidade da decisão de primeira instância por ter aquele decisório sido emitido sem análise das provas que juntou, sob o fundamento de que as provas deveriam ter sido juntadas junto com a peça impugnatória. Arguiu estar a autuação eivada de nulidades, por ter se baseado em meras presunções, com inversão do ônus da prova. Pleiteou a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo este prazo de cinco anos e *dies a quo*, aquele do art. 150, § 4º do CTN. Apontou erro na identificação do sujeito passivo, pois os pagamentos foram feitos por Votorantim Corretora diretamente para a EVO e não pela ou para a recorrente. Defendeu a legalidade da distribuição de lucros realizada pela Votorantim Corretora, posto que foi feita segundo deliberação dos sócios e em obediência aos dispositivos do Código Civil. Não admite a necessidade de razão lógica ou "resposta plausível" para justificar a distribuição desproporcional de lucros como a que foi feita. Sustenta que não há em nosso ordenamento jurídico exigência para tal justificativa. Destaca que a distribuição de lucros foi feita, entre outros motivos, devido ao fato de a "EVO congrega importantes executivos de todo o Grupo, inclusive da Votorantim Corretora, sendo que tais administradores são peça-chave no desenvolvimento dos negócios e diretamente responsáveis pelo resultado obtido". Insiste que a distribuição de lucros desproporcional está amparada na legislação societária e no Contrato Social da Votorantim Corretora. A liberdade contratual permitiria que a Corretora fizesse a distribuição de lucros sem nenhuma justificativa para tanto. Argumenta que se a recorrente quisesse remunerar seus diretores sem pagar contribuições poderia ter utilizado outros instrumentos como a PLR e as *stock options*. Não admitiu que a operação realizada tenha gerado economia de tributos, pois os valores pagos aos diretores seriam dedutíveis do IRPJ e gerariam mais deduções do que a suposta economia fiscal apontada. Destacou algumas conclusões sobre a distribuição de lucros à EVO:

- a. E expressamente prevista no Contrato Social de Votorantim Corretora;
- b. Tem amparo na legislação societária e não é vedada pela legislação tributária;
- c. Foi acordada por vontade das partes (i.e., EVO Participações Ltda. e Recorrente);
- d. Não foi realizada em maior proporção à EVO Participações Ltda com o intuito exclusivo de reduzir sua carga tributária, haja vista que nem todos os sócios cotistas de EVO Participações Ltda eram diretores da Recorrente; e

e. Não acarretou vantagem fiscal à Recorrente que ensejasse o alegado planejamento fiscal asseverado pela D. Autoridade Fiscal.

No tocante às gratificações pagas pela filial da recorrente no exterior, entende ter ocorrido violação ao princípio da territorialidade, pois, segundo tal princípio, a legislação tributária só poderia ter efeito nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma. Em outras palavras, a União não tem competência para tributar pessoas jurídicas fora de seu território. Destaca que a tributação em bases universais, aplicável ao IRPJ, não se aplica às contribuições previdenciárias. Assume que *"os pagamentos foram efetuados a diretores e colaboradores do Banco Votorantim/Nassau, da Recorrente e de outras empresas do Grupo, mas que requeriam ligação com os negócios praticados pelo Banco Votorantim/Nassau, fato que será mais detalhadamente abordado no tópico seguinte"*. Afasta a ocorrência de habitualidade nos pagamentos. Argumenta que a maioria dos beneficiários das gratificações pagas pela filial de Nassau eram diretores da própria filial. Quanto aos diretores da recorrente, estes indiretamente colaboraram com o lucro daquela filial, motivo pelo qual foram gratificados. Resume seus argumentos contra essa última parte do lançamento da seguinte forma:

a. Violação ao Princípio da Territorialidade. Competência Tributária;

b. Ausência de Liame Jurídico/Tributário a Deflagrar Exigência Previdenciária sobre Pagamentos Provenientes do Exterior; e

c. Efetividade do Banco Votorantim/Nassau: Razão básica a evitar sua Desconsideração.

Subsidiariamente, ressaltou que somente pagamentos aos diretores da recorrente poderiam permanecer na base de cálculo. Aponta a ilegalidade da aplicação de juros de mora sobre a multa, colacionando jurisprudência sobre o tema.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 1335/1355, DEU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Ordinário, para afastar do lançamento os fatos geradores até 11/2006, inclusive, por conta da decadência; limitar a multa de mora a 20%; e excluir do lançamento pagamentos atribuídos a diretores e empregados que não prestem serviços à recorrente. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2008

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Como a fiscalização declarou ter verificado os recolhimentos no período fiscalizado, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OCORRÊNCIA QUANDO PEDIDO DE PERÍCIA VÁLIDO NÃO É APRECIADO.

A nulidade da decisão de primeira instância é declarada naqueles casos nos quais o decisório a quo deixa de apreciar argumento relevante da recorrente, em obediência ao disposto nos arts. 31 e 59, inciso II do Decreto 70.235/72. A existência de documentos cuja ausência de análise foi justificada não é causa de nulidade.

ABUSO DE FORMA. CONJUNTO FÁTICO QUE REVELA CAUSA DISTINTA DA DECLARADA PELA FORMA ADOTADA PARA O NEGÓCIO JURÍDICO. REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS.

Se o conjunto fático revela que foi formalizado um negócio que tem a causa objetiva, a função prático-social ou a finalidade econômico-social de outro, então o negócio formalizado é um ato ilícito que não tem reconhecido seus efeitos tributários. Nesse caso, correta a requalificação jurídica dos fatos realizada pela fiscalização.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAIS SEM CAUSA. REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÃO A DIRETORES DA RECORRENTE. EXCLUSÃO DE DIRETORES DE OUTRA EMPRESA DO GRUPO

O conjunto fático revela que a distribuição de lucros desproporcionais da empresa do grupo beneficiando empresa da qual os diretores da recorrente eram sócios não teve justificativa que coincida com finalidade econômico-social desse tipo de negócio. Índícios que revelam a intenção de gratificar os diretores. Requalificação jurídica dos fatos para considerar o lucro distribuído pela empresa do grupo como pagamento de gratificação aos diretores que se submete à incidência das contribuições previdenciárias. Como o lançamento não foi feito em relação a todas as empresas do grupo, este só pode prevalecer em relação aos pagamentos que beneficiaram diretores da recorrente.

PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÃO A DIRETORES POR MEIO DE FILIAL NO EXTERIOR. CARÁTER REMUNERATÓRIO E RESPEITO A TERRITORIALIDADE.

Diretores que prestaram serviços no Brasil e tiveram a relevância de sua prestação de serviço para filial no exterior reconhecida e recompensada com gratificação paga pela filial. Prestação de serviço no país que justifica a incidência das contribuições previdenciárias. Tributação que não ofende a territorialidade.

JUROS DE MORA. SÚMULA CARF Nº 5.

Em harmonia com a Súmula CARF nº 05, são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO

INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Às fls. 1358/1371, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: **retroatividade benigna**. Observou, inicialmente, que os acórdãos indicados como paradigma, assim como o acórdão recorrido, foram proferidos após o advento da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009, e, portanto, a análise da matéria ocorreu à luz da alteração da redação do *caput* do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Consignou que a hipótese em análise nos acórdãos paradigma é idêntica ao caso concreto. Isso porque o que se encontrava em julgamento era exatamente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito de contribuições devidas à Seguridade Social e o contribuinte declarou em GFIP os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias. Ocorre que também naqueles feitos, assim como no presente, travou-se discussão acerca da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/09 (fruto da conversão da MP nº 449/2008) no art. 35 da Lei nº 8.212/91. Contudo, embora diante de situações semelhantes, os órgãos julgadores prolores do acórdão recorrido e dos paradigmas encamparam conclusões diversas acerca da aplicação e interpretação da norma jurídica, em especial do art. 35, *caput* (redação revogada e com a novel redação dada pela MP nº 449/2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009) e do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991. O acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009. E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a **20%** (§ 2º do art. 61). Ao revés, os paradigmas adotaram solução oposta: o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. Na ementa dos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 é rechaçada de forma expressa pelo órgão julgador.

Às fls. 1374/1377, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência sobre o cálculo da multa.

Intimado, o Contribuinte, às fl. 1386/1399, apresentou **Contrarrrazões**, alegando, preliminarmente, a falta de cotejamento analítico entre os acórdãos recorrido e paradigma; e insubsistência do acórdão paradigma devido estar a tese superada pela C. CSRF. No mérito, requereu a manutenção do acórdão na parte recorrida, arguindo a correta aplicação da retroatividade benigna.

Às fls. 1447/1516, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência em relação aos seguintes pontos: **ilegitimidade passiva**, arguindo que o acórdão paradigma entende que somente se caracteriza o sujeito passivo das contribuições

previdenciárias quando ele usufrui do trabalho ou serviço realizado pelos seus diretores; **abuso de forma – carência de fundamentação**, que, segundo os paradigmas, notadamente quando os atos são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, não se verifica a existência de ilícito que justifique a manutenção de lançamento de ofício; **distribuição desproporcional**, diversamente do que entendeu o acórdão recorrido, no qual a distribuição desproporcional de lucros teria sido efetuada com falsa causa objetiva, representando um negócio ilícito, o acórdão paradigma se posicionou no sentido de que a existência de previsão no estatuto social e deliberação dos sócios dispendo sobre a distribuição desproporcional de lucros é suficiente para legitimá-la em detrimento de outros requisitos, tais como “resposta lógica” e/ou “razão plausível”.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 1757/1768, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso do Contribuinte, em relação às seguintes matérias: **abuso de forma – carência de fundamentação** e **distribuição desproporcional**, rejeitando a matéria sobre ilegitimidade passiva.

Em sede de Reexame de Admissibilidade, às fls. 1769/1770, foi **mantido integralmente o despacho** do Presidente da Câmara, que deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Às fl. 1803/1823, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, requerendo, preliminarmente, que o CSRF, na qualidade de órgão *ad quem*, refaça o seu juízo sobre os requisitos de admissibilidade da peça recursal da contribuinte, tendo em vista que não há divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois apreciam contextos fáticos diversos – o acórdão recorrido fundamentou a manutenção do lançamento na constatação de que o conjunto fático revela causa distinta da declarada pela forma adotada no negócio jurídico, razão pela qual houve a requalificação jurídica dos fatos e incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos diretores da recorrente. Por sua vez, os acórdãos paradigmas tratam de situações de ágio interno (já reformado, embora posteriormente à interposição do recurso) e incorporação de ações, cujas peculiaridades impossibilitam tê-los como parâmetro para analisar operação em que as características são totalmente distintas. No tocante aos acórdãos paradigmas que abordam a matéria relativa à **distribuição desproporcional de lucros**, não há possibilidade de apreciação isolada do tema, na medida em que foi descaracterizada a operação como procedimento legítimo pela constatação de abuso de direito. Portanto, tal aspecto apenas poderia ser apreciado no mesmo contexto, o que não se deu nos julgados colacionados no recurso interposto pelo contribuinte. No mérito, seguiu os fundamentos da decisão recorrida.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

## DO CONHECIMENTO

Os Recursos Especiais interpostos pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecidos.

Observo que ambas as partes solicitaram em contrarrazões que os recursos contrários não fossem conhecidos sob o argumento de situações fáticas distintas.

**Primeiramente quanto ao recurso do Contribuinte**, observo que, em se tratando de Normas Gerais de Direito, não há que se falar em casos idênticos, mas sim em situações fáticas ou processuais análogas que afetem de uma mesma forma um lançamento.

Quanto a primeira divergência - **abuso de forma – carência de fundamentação** - a meu ver o dissídio jurisprudencial é claro, uma vez que o acórdão paradigma contraria frontalmente o recorrido entendendo que não há disposição legal que permita a manutenção da exação em razão de abuso de forma quando esta não esbarrar em ilícito tributário.

O despacho de admissibilidade aponta que enquanto a decisão *a quo* entendeu que os pagamentos efetuados pela EVO e Votorantim/Nassau constituiriam abuso de direito, o que por si só justificaria a autuação. No paradigma o Fisco autuou contribuintes sob a alegação de que teriam efetuado operações com abuso de forma/direito, no intuito de reduzir indevidamente a carga tributária, e as decisões foram diferentes, afirmando aquele colegiado que não existe na legislação tributária a previsão de lançamento de ofício com afastamento da lei por entender que houve abuso de direito

Já quanto a matéria - **distribuição desproporcional de lucros** - o recorrente aponta que o acórdão recorrido entendeu que a distribuição desproporcional de lucro foi efetuada de forma irregular, sob o argumento de que não haveria "resposta lógica" e "razão plausível" para sua realização. O paradigma, no entanto, assevera que a existência de previsão contratual e a deliberação dos sócios acerca da distribuição proporcional de lucros é suficiente para legitimá-la, o que de fato ocorreu no caso em tela.

Os acórdãos apresentados a título de paradigmas foram proferidos por colegiado distintos e não foram reformados até o momento da interposição do recurso, prestando-se, portanto, para análise da divergência alegada.

**Quanto ao recurso da Fazenda Nacional** repiso aqui meu entendimento já esposado em outros processos quanto ao conhecimento de Recursos que tratam de **Retroatividade Benigna**, no qual a tese a ser recepcionada não exige situações fáticas idênticas, pois o que se visa discutir é a aplicação da tese sobre a multa aplicada.

Independente disso o despacho de admissibilidade logrou êxito em demonstrar a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e paradigma, motivo pelo qual entendo que está configurada a divergência jurisprudencial apontada pela Fazenda Nacional. De fato, em situações semelhantes, o paradigma aplicou o art. 35-A, enquanto que a decisão recorrida aplicou o disposto no art. 35, caput, ambos da Lei nº 8212/91, portanto demonstrada a divergência.

**Diante do exposto conheço ambos dos recursos interpostos.**

## DO MÉRITO

Trata-se o presente processo administrativo, lavrado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe em 16/12/2011, constituído pelos Autos de Infração a seguir discriminados, formalizados com base nos mesmos elementos de prova:

- **AIOP DEBCAD nº 37.346.327-8:** Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, no montante de R\$ 41.377.468,71 (quarenta e um milhões, trezentos e setenta e sete mil, quatrocentos e sessenta e oito reais e setenta e um centavos), incluindo juros e multa, consolidado em 06/12/2011, abrangendo as competências 07/2006 a 09/2006, 02/2007, 03/2007, 08/2007, 12/2007, 02/2008 e 09/2008;

- **AIOP DEBCAD nº 37.346.328-6:** Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos – Terceiros – Salário Educação e INCRA, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, no montante de R\$ 40.706,71 (quarenta mil, setecentos e seis reais e setenta e um centavos), abrangendo as competências 03/2007 e 08/2007;

- **AIOA DEBCAD nº 37.346.329-4:** Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, inciso IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, no montante de R\$ 274.397,40 (duzentos e setenta e quatro mil, trezentos e noventa e sete reais e quarenta centavos), abrangendo o período de 07/2006 a 09/2006, 02/2007, 03/2007, 08/2007, 12/2007, 02/2008 e 09/2008.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise as seguintes divergências: **abuso – carência de fundamentação**, que, segundo os paradigmas, notadamente quando os atos são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, não se verifica a existência de ilícito que justifique a manutenção de lançamento de ofício; e **distribuição desproporcional**, pois, diversamente do que entendeu o acórdão recorrido, no qual a distribuição desproporcional de lucros teria sido efetuada com falsa causa objetiva, representando um negócio ilícito, o acórdão paradigma se posicionou no sentido de que a existência de previsão no estatuto social e deliberação dos sócios dispendo sobre a distribuição desproporcional de lucros é suficiente para legitimá-la em detrimento de outros requisitos, tais como “resposta lógica” e/ou “razão plausível”.

Já a Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à – **retroatividade benigna** - divergência sobre o cálculo da multa.

Passo a analisar o mérito separadamente.

## RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O contribuinte se insurge contra os fundamentos do lançamento dos autos de infração de contribuições previdenciárias, relativamente aos períodos de 06/2006 a 09/2008, incidentes sobre pagamentos que a recorrente teria efetuado, a título de gratificações a diretores, por meio da empresa EVO participações Ltda. (EVO) e por sua filial localizada em Nassau, Ilhas Bahamas (Banco Votorantim/Nassau), bem como multa por descumprimento de obrigação acessória.

A Autoridade Fiscal considerou inexistentes as empresas EVO e Banco Votorantim/Nassau, que integram o conglomerado econômico do qual a recorrente é parte (“grupo”), para validar a presunção de que configurariam gratificações da recorrente a seus diretores, sujeitas às contribuições previdenciárias, as seguintes transações:

- a) quantias que foram pagas por Votorantim Corretora de títulos e valores mobiliários Ltda. (“Votorantim Corretora”) a título de distribuição de dividendos a EVO, mediante distribuição desproporcional de lucros; e
- b) quantias que foram pagas por banco Votorantim/Nassau aos seus diretores, muitos dos quais diretores/ou empregados também da recorrente.

### ABUSO DA FORMA LEGAL

A fundamentação do auto de infração traz ao debate a seguinte questão: uma conduta lícita pode ser objeto de autuação como ilícito tributário? Realizar condutas legais com intuito de diminuir o tributo devido configura Abuso de forma ou Planejamento Tributário Lícito?

A liberdade do contribuinte organizar-se de forma menos onerosa, tanto com relação aos aspectos fiscais como aos operacionais, é um direito fundamental (TOLEDO Fernanda Ferrari Pompeu).

Isto é, desde que não descumpra nenhuma lei, ao contribuinte é dado o direito de organizar seu negócio da forma mais vantajosa, inclusive para pagar menos tributos, mediante a realização de planejamentos tributários.

A concretização de planejamento tributário com intuito de eliminar, reduzir ou retardar a incidência de tributos é, em regra, considerada procedimento lícito no ordenamento jurídico brasileiro (“elisão fiscal”). A elisão fiscal consiste na atuação preventiva do contribuinte de evitar e retardar a ocorrência do evento gerador da incidência tributária, proporcionando a economia fiscal mediante a adoção de atos legais.

Entretanto, alguns cuidados e precauções devem ser adotados, a fim de que a conduta lícita não seja, legitimamente, considerada ilícita pelo Fisco (“evasão fiscal”). A evasão possui sentido oposto ao da elisão. É atividade ilícita de impedir, retardar, total ou parcialmente, o pagamento de tributo **por meio de ações ilegais**.

O resultado final da elisão e da evasão é o mesmo: a diminuição ou a eliminação do pagamento de tributos. Entretanto, **no primeiro caso, não são praticados atos ilícitos**, como ocorre no segundo.

E para tratar de um tema tão complexo importante entender a evolução da doutrina e da jurisprudência, principalmente deste Conselho sobre o tema.

Inicialmente preponderava no CARF posicionamento estabelecendo a necessidade de evidenciar a fundamentação econômica para que as operações realizadas fossem consideradas lícitas.

Somente em 2012 outras correntes de posicionamento começaram a aparecer. Registro aqui o posicionamento adotado pelo Conselheiro redator do voto vencedor Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, “O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental”, vejamos inteiro teor:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO. Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão de o Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado à lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação). ELISÃO. Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental. SEGURANÇA JURÍDICA. A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais. ” (Acórdão nº 1101-000.710 da Primeira Câmara, Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgado em 12/04/2012, por maioria de votos, Relatora Edeli Pereira Bessa, Redator voto vencedor Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro)*

No caso em tela discute-se a distribuição desproporcional de lucros e o fato da Empresa não ter justificado de modo plausível a fundamentação econômica que deu causa a ela seria suficiente para tornar ilícito condutas de Direito Privado que geraram economia financeira a recorrente.

Se a Lei permite tais inflexões, estaria então dando margem para este planejamento? Poderia coibir depois? Voltamos a antiga questão tão debatida neste conselho. É dado a administração pública resolver por meio de ato próprio questão que não foi proibida pelo legislativo?

Não há dúvida de que a parcela paga a EVO vai chegar as mãos dos Diretores da Contribuinte (não somente a eles, pois importa registrar a participação de outros sócios excluídos do lançamento), contudo ainda assim, foram realizadas integralmente de forma lícita. E isso ocorreu em razão da literalidade da norma que, a meu ver, permitiu tais planejamentos.

A Fazenda Nacional argumenta, com base na interpretação sistemática do ordenamento tributário, que não se pode aceitar tal comportamento, pois o motivo que ensejou toda a transação foi o de frustrar a incidência das contribuições previdenciárias a ser aplicada sobre os valores pagos aos diretores não estatutários.

Contudo, não podemos ignorar o fato de que, da mesma forma que cabe ao operador da norma analisar o Ordenamento Jurídico para aplicação da lei, também cabe ao legislador analisar os efeitos desta no sistema.

Alterar ou restringir uma liberdade em razão de algo que isso possa vir a autorizar atribui ao intérprete um poder consequencialista, de aplicar a norma de acordo com os resultados finais almejados e não de acordo com o que é ou não permitido pelo texto legal.

Pensar diferente nos levaria a atribuir ao agente público, auditor ou conselheiro, os poderes do chamado juiz Hercules – abordado por Dworkin, pois somente ele teria condições de desvencilhar-se das normas positivadas e construir soluções que atendam aos preceitos de moral e justiça com base em princípios e regras.

Dworkin reconhece que nenhum juiz real é capaz de desenvolver as virtudes de Hercules, pois, na prática, conhecerá suficientemente o problema que está em suas mãos, mas permitir que sua interpretação se estenda a casos semelhantes e pertencentes ao mesmo campo decorre de um processo inconsciente, polêmico e sem qualquer método de interpretação. (DWORKIN, Ronald. **O império do direito, 2007**).

Para melhor solucionar uma questão difícil, para Dworkin, o julgador não pode, portanto, se afastar do Direito – que possui um plano racional jurídico baseado em princípios e normas, devendo utilizar argumentos de natureza jurídica, e não de natureza política, social ou casuística, sob pena do julgador se envolver em questões que estão fora do seu alcance e invadir a atribuição dos demais Poderes. (DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio, 2005**).

Assim a meu ver, não havendo conduta ilícita, o planejamento pode ser realizado. Se isso abre possibilidades para diminuir exações tributárias é um problema que deve ser solucionado apenas pelo legislador. Posicionamento este que já foi adotado por mim, a exemplo, nas questões que discutiam a majoração artificial dos custos de aquisição de investimentos.

## **DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS**

O Relatório Fiscal aponta como uma das infrações cometidas pela Contribuinte, conforme já fora dito, a distribuição desproporcional de lucros com efeito de não recolher contribuições previdenciárias onerosas. Mas também ressalta que, do ponto de vista formal, nenhuma atividade ilícita foi cometida.

A Empresa Votorantim Corretora, pessoa jurídica de direito privado, tem seu quadro societário formado pela recorrente (Banco Votorantim) e por EVO, os quais detêm os seguintes percentuais de seu capital social, 99,98% e 0,02%, respectivamente.

Conforme consta das atas de reunião da Votorantim Corretora, as distribuições dos lucros foram deliberadas, de comum e expresse acordo entre a recorrente e a EVO, de modo desproporcional (documentos anexos a impugnação).

A grande questão reside na seguinte situação: a Fiscalização aponta que não existe resposta plausível ou razão lógica que justificasse a distribuição de 75% dos lucros da recorrente para a Empresa EVO, pois esta não prestou nenhum serviço a recorrente. Aponta ainda, como nexos de causalidade para classificação das quantias como remuneratórias, o fato da distribuição ter ocorrido coincidentemente, nos mesmos períodos dos pagamentos das PLR's aos diretores empregados.

Ocorre que, não existe previsão legal sobre grau de desproporcionalidade da distribuição desproporcional de lucros. Nesse sentido, sem produzir qualquer prova de que a recorrente teria, de forma lícita ou ilícita, evitado a ocorrência do fato gerador das

contribuições previdenciárias, a fiscalização exige o tributo, cumulado com juros e multa, pelo fato da distribuição de lucros ser desproporcional.

O Contribuinte traz ainda como argumento adicional a solução de consulta n.46 da RFB, 24 de maio de 2010, na qual reconhece a legitimidade da distribuição desproporcional **desde estipulada pelas partes no contrato social**.

A própria DRJ reconhece a possibilidade de distribuição desproporcional desde que cumpridas as condições dispostas no Código Civil (Arts. 1007 e 1008) e não aponta nenhum descumprimento existente no caso julgado.

Observo que este Conselho, já afirmou em outras oportunidades, que havendo disposição no contrato social concedendo autonomia para dispor livremente sobre a distribuição de lucros e deliberação dos sócios nesse sentido, a distribuição seria legítima. Procedimento este que foi adotado pela recorrente que possui toda distribuição prevista em ata.

Desse modo, quando se trata de atos lícitos e sua exteriorização no mundo jurídico é realizada com coerência aos Institutos de Direito privado adotados, o que parece ser o presente caso, não se verifica a existência de ilícito que justifique a manutenção de lançamento de ofício.

O próprio auditor registra no seu relatório fiscal que em virtude dos fatos geradores lançados no Auto de infração estarem devidamente registrados na contabilidade da Empresa, nas atas da Assembleia da Companhia e devidamente informados nas declarações enviadas a RFB pelo Contribuinte, não foi formalizada a Representação para fins penais. Bem como registra que o responsável legal acompanhou e atendeu todas as solicitações da fiscalização prestando todos os esclarecimentos em relação a origem e natureza do crédito.

Assiste razão, portanto, ao Contribuinte quanto ao pedido de uniformização com o paradigma apontado, pois este afirma que, não existe na legislação tributária previsão de lançamento de ofício com base no afastamento de lei sob o entendimento de ocorrência de abuso de forma/direito, o que revela a insubsistência do acórdão recorrido e a necessidade do cancelamento integral de exação tributária imposta ao sujeito passivo.

Pensar diferente permitiria a Receita Federal um alargamento forçado da base de cálculo do tributo, já exercitado em tantas outras exações tributárias discutidas neste Tribunal sob a máscara de coibição da sonegação fiscal.

Observo que o auditor do auto de infração em apreço usa os termos “posso supor (...)”, “é forçoso imaginar (...)” ou ainda, “é um paradoxo”, mas não apresenta provas pontuais. Ele desenha um cenário no qual julga ser possível caracterizar abuso de direito, mas a legislação tributária não se coaduna com suposições.

Não é permitido ao Conselheiro do Tribunal Administrativo usar da equidade para julgar, esta é uma prerrogativa do Poder Judiciário. Deste modo, não é possível usar-se do argumento de que “o liame formado pelo auditor seja capaz de formar indícios suficientes para autuação”, a meu ver fugir da letra da Lei sob o argumento de interpretação sistemática da norma demonstra forçosamente intuito de aumento de contribuição previdenciária.

É o agente administrativo agindo onde o agente legislativo não agiu.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso interposto pelo Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento.

Restando vencida quanto a existência do fato gerador, passo a análise do Recurso da Fazenda Nacional.

## **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)*

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

*AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.*

*A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E  
ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO  
DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.*

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

*Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem*

*correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*

*Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*

*Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

*“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

*Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,*

*“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

*O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*

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

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

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

*Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.*

*No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.*

*Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*

• *Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

*Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multas de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Cumprе ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.*

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

*Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009*

*Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.*

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e*

*os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

*§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*

*§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.*

*§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

*I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou*

*II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.*

*§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

*Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*

*Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.*

*Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, Redator designado

Com a devida vênia à fundamentação esposada pela Conselheira relatora, ousou divergir no que diz respeito ao mérito do Recurso Especial de iniciativa da Contribuinte, quanto à ambas as matérias, as quais serão tratadas na ordem em que apresentadas no pleito recursal.

### a) Quanto ao abuso de direito e sua fundamentação:

Verifica-se que, no caso em questão, a acusação perpetrada pela autoridade fiscal é composta de dois fundamentos, a saber:

1) Os valores pagos aos administradores da empresa objeto de tributação, com base nos indícios probatórios constantes dos autos, se tratavam de gratificações ou bônus pagos a estes administradores (Itens 5.1 a 5.12, de e-fls. 12 a 15), devendo, desta forma, para fins tributários ser assim qualificados, estando, portanto, sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias lançadas;

2) A forma utilizada pela empresa para realização dos pagamentos em questão, através da distribuição desproporcional de lucros efetuada pela Votorantim Corretora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. à sua acionista EVO Participações Ltda. configura-se em abuso de forma (Itens 5.13 a 5.19, do Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 15 a 17).

Note-se que não há, no referido termo, qualquer menção ao instituto do abuso de forma no item 6 do Termo de Verificação (e-fls. 17 a 21), item este que se refere à tributação dos pagamentos efetuados através de Agência de Nassau, as quais entendo, assim, fora do objeto da presente matéria.

Verifico, ainda, que a citada linha de acusação (fundamentação múltipla) foi mantida ao longo dos Acórdãos de 1ª. e 2ª. instâncias, ainda que de forma menos segregada, acedendo-se aqui integralmente ao teor do recorrido quanto à inexistência de mudança de acusação por parte da autoridade julgadora de 1ª. instância, consoante alegado pelo contribuinte em sede de Recurso Voluntário, *verbis*:

"(...)

*O enfoque dado pelo Acórdão a quo na noção de abuso de direito que, segundo a recorrente, seria uma inovação em relação ao que havia sido anotado pela fiscalização abuso de forma não é capaz de gerar nulidade do julgamento de primeira instância, uma vez que a própria doutrina confunde os conceitos, tratandoos até mesmo o primeiro, abuso de direito, como gênero que engloba o segundo, abuso de formas. Nesse sentido a lição de Ricardo Lobo Torres:*

*"O problema fundamental a se examinar e o da distinção entre a simulação e o abuso de direito, neste compreendidas as suas diversas espécies (fraude à lei, ausência de propósito mercantil, abuso de forma, dissimulação do fato gerador abstrato etc.)"*

*(Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier: 2012, p. 126)*

*No Acórdão 10421.675 deste CARF, muitas vezes citados como referência no estudo da jurisprudência administrativa relativa ao planejamento tributário, o Relator Nelson Malmann admite a confusão entre os conceitos de abuso de direito e abuso de forma, sugerindo serem sinônimos no seguinte trecho:*

*"A teoria do abuso de direito conduziu à noção de abuso de forma, figuras intimamente relacionadas, e por vezes utilizadas como sinônimos."*

*Diante de tais lições, reconhecemos o abuso de forma como espécie do abuso de direito, o que nos leva a afastar o argumento da recorrente de que o Acórdão a quo teria inovado em seus argumentos ao tratar o caso como abuso de direito ao passo que a fiscalização falou em abuso de forma.*

*(...)"*

Feita tal digressão, a propósito, em situações como a presente, onde a alegação de patologia nos atos societários efetuados (*in casu*, abuso de forma/abuso de direito) é feita simultaneamente, ou seja, como fundamento adicional à caracterização da ocorrência do fato gerador através de indícios relevantes constantes dos autos, sempre me posicionei no sentido de que o convencimento do julgador possa partir, inicialmente, acerca da definição da

ocorrência ou não do fato gerador objeto de tributação pela fiscalização, decorrendo daí a necessária manutenção do lançamento efetuado sempre que se chegue à conclusão de ter ocorrido o referido fato gerador lançado. Em tal hipótese, tal manutenção independe do tipo de patologia (abuso de forma/abuso de direito ou qualquer outra) que tenha sido alegada pela fiscalização quando do lançamento, desde que, repita-se, esta patologia se revista em fundamento adicional da autuação (como se verifica, *in casu*, conforme já demonstrado).

Destarte, atendo-me aos elementos constantes dos autos, em especial àqueles resumidos na forma dos itens 5.1 a 5.12 do TVF citados, convenci-me de que se tratavam os valores pagos pela Votorantim Corretora Ltda. aqui sob análise de gratificações a administradores do Banco Votorantim S.A., entidade autuada, devendo-se ressaltar como razão de decidir as seguintes provas indiciárias (relevantes, harmônicas e convergentes), todas devidamente documentadas nos autos:

a) A incomum cessão de lucros, feita pelo Banco Votorantim S.A. à EVO Participações (através de distribuição desproporcional de lucros da Votorantim Corretora Ltda. em favor do acionista minoritário EVO Participações Ltda., aquiescida pelo acionista majoritário Banco Votorantim S.A.), em montante extremamente relevante, no período de 2006 a 2008, distribuição esta que elevou substancialmente os valores recebidos pela EVO junto à Votorantim Corretora S.A. em relação ao proporcional devido decorrente de sua participação acionária (vide elementos de e-fls. 75 a 84);

b) A grande coincidência entre o quadro societário da EVO Participações e o quadro de administradores do Banco Votorantim (e-fls. 84 a 116 e atas de e-fls. 117 a 124), já tendo sido excluída, note-se, pelo Acórdão recorrido, a tributação da remuneração de segurados que não integrem os quadros de segurados prestadores de serviço ao Banco (nestes quadros inclusos seus administradores), nas competências objeto de tributação;

c) A inexistência, conforme muito bem citado pelo recorrido, de qualquer *affectio societatis* entre os sócios da EVO Participações para os quais se manteve a tributação, os quais, com fulcro nos elementos constantes dos autos, encontravam-se vinculados exatamente pelo fato de pertencerem ao corpo diretivo do Banco Votorantim S.A.. A alegação genérica de que se tratava da melhor estrutura para fins de administração de capital de seus sócios não afeta, em meu entendimento, a presente utilização do indício citado, quando considerada sua harmonização com os demais constantes do conjunto indiciário;

d) A proximidade da data de pagamento dos lucros, assim distribuídos pela Votorantim Corretora, da data da Participação (PLR) paga aos demais empregados do Banco, sem que os administradores recebessem, nestas datas, valores pagos diretamente a título de participação pelo Banco Votorantim, o que é fato, em meu entendimento, incompatível com a própria fundamentação da distribuição de participação nos lucros (uma vez que desta forma, teria que se admitir que os administradores do Banco não estariam sendo remunerados com base em eventual performance positiva da autuada, quando da distribuição de PLR aos empregados);

Diante de tais evidências, conluo escorreita a conclusão da fiscalização, no sentido de se tratarem os valores pagos em litígio de gratificações pagas a administradores do Banco Votorantim S.A., com a conseqüente subsunção às hipóteses de incidência constantes do demonstrativo FLD de e-fls. 27 e 28, com a perfeita caracterização da ocorrência do fato gerador objeto de lançamento referente às contribuições previdenciárias.

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte quanto à matéria.

b) Quanto à distribuição desproporcional de lucros:

Entendo como também plenamente aplicáveis, aqui, as considerações tecidas no item "a" supra, quanto às evidências probatórias para manutenção do lançamento. Conforme já relatado pela autoridade julgadora de 1ª instância, não se está aqui a defender a ilegalidade do instituto de distribuição desproporcional de lucros, mas, sim, o fato de que na situação fático-probatória sob análise, com base nos elementos constantes dos autos que se revestem, em meu entendimento, de robustas provas indiciárias, pode-se caracterizar que os valores assim pagos através do instituto se constituíram em gratificações aos administradores da autuada, subsumindo-se, desta forma, à hipótese de incidência perfilada pelos arts. 22 e 30 da Lei nº. 8.212, de 1991.

Assim, não há reparos a serem feitos ao lançamento também nesta seara e, destarte, também voto por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte quanto a esta segunda matéria.

c) Conclusão

Diante do exposto, divergindo da nobre relatora, voto por, no mérito, negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

È como voto

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior