



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.721757/2011-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.438 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de fevereiro de 2017
Matéria Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF
Recorrente BANCO VOTORANTIM S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. FATO GERADOR. VERIFICAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE

É dever daquele que paga ou credita qualquer valor a título de remuneração pelo trabalho, reter e recolher o imposto sobre a renda retido na fonte. A ausência de tal retenção e consequente recolhimento, implica na penalidade prevista na lei. É dever da autoridade lançadora comprovar que houve o pagamento ou creditamento do valor devido a título de remuneração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra que dava provimento parcial, Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Dione Jesabel Wasilewski que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. Realizaram sustentação oral, pelo Contribuinte, o Dr. Leandro Cabral e Silva, OAB/SP 234.687 e pela Fazenda Nacional, a Procuradora Raquel Godoy.

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator designado

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA (Presidente), ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ, DIONE JESABEL WASILEWSKI, JOSE ALFREDO DUARTE FILHO (**Suplente convocado**), MARCELO MILTON DA SILVA RISSO, CARLOS ALBERTO DO AMARAL AZEREDO, DANIEL MELO MENDES BEZERRA e RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 16-39.946 - 10a Turma da DRJ/SP1, que julgou improcedente a sua impugnação.

O lançamento em questão refere-se à multa isolada por falta de retenção ou recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF

As infrações constatadas na ação fiscal e que deram ensejo à lavratura em tela foram minuciosamente descritas no Termo de Verificação Fiscal e podem, conforme excerto do relatório da decisão *a quo*, ser assim sintetizadas:

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 68/76), foi realizada diligência na empresa Votorantim Corretora de Títulos e Valores Mobiliários LTDA, CNPJ 01.170.892/0001-31, a fim de se verificar o motivo da desproporcionalidade dos lucros distribuídos aos sócios desta sociedade e eventuais reflexos tributários. Constatou a fiscalização que a Votorantim Corretora é uma sociedade limitada com os seguintes sócios: - Banco Votorantim S/A (autuado), detentor de 99,98% das cotas do capital; - EVO Empreendimentos e Participações LTDA, CNPJ 04.530.785/0001-65, detentor de 0,02% do capital.

Observou que a EVO Participações é uma empresa cujos cotistas são diretores do Banco Votorantim e de outras empresas financeiras do grupo. Eleitos pela Assembléia do Banco Votorantim como diretores estatutários, passaram a figurar, pouco depois, como cotistas da EVO Participações, passando a receber dividendos desta, sendo que a única receita da EVO, no período fiscalizado, foi resultante da participação societária que possuía na Votorantim Corretora.

Pelos fatos apresentados, concluiu a autoridade lançadora que:

a) O Banco Votorantim S/A, no período fiscalizado, era uma sociedade anônima fechada, que tinha como principal acionista a Votorantim Finanças S/A com 99,94% do capital;

b) O Banco Votorantim S/A resolveu ceder, no período de 2007 e 2008, R\$60.861.266,00 de seus dividendos a que teria direito, pela sua participação na Votorantim Corretora, em favor da empresa EVO Participações;

c) A empresa EVO Participações declarou, como receita na DIPJ, somente sua participação na Votorantim Corretora, cujos dividendos a que teria direito totalizariam R\$14.234,00, no período de 2007 e 2008, não fosse a vontade "expressa do sócio" Banco Votorantim em transferir R\$ 60.861.266,00 para a EVO.

d) A EVO Participações tinha como sócios cotistas apenas diretores estatutários do Banco Votorantim S/A e outras empresas do ramo financeiro do grupo. Pouco tempo depois de eleitos como diretores, pela Assembléia da CIA, figuraram como

cotistas da EVO. Estes diretores não eram controladores do Grupo Votorantim. A EVO não prestou serviço algum ao Banco Votorantim, nem tampouco à Votorantim Corretora;

e) Os lucros distribuídos pela Votorantim Corretora foram pagos na mesma época, ou próxima, da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) atribuído aos empregados;

f) Ficou evidente que a "expressa vontade" do Banco Votorantim S/A, ao ceder seus dividendos, objetivou gratificar seus diretores pelo trabalho e os lucros que estes geraram para este grupo financeiro, e não fazer simplesmente uma doação à empresa EVO, que não contribuiu em nada para o resultado obtido, a não ser receber os dividendos desproporcionais e repassar aos cotistas pessoas físicas diretores do Banco Votorantim.

Cientificado do acórdão da DRJ em 11/07/2012, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 10/08/2012, alegando, em síntese, que:

A decisão da primeira instância é nula, nos termos do artigo 146 e 149 do CTN, uma vez que o acórdão aprimorou o auto de infração ao tratar o abuso de direito, previsto no TVF, como abuso de forma.

É nulo o auto de infração por ser baseado em presunções, além de o Auditor Fiscal não ter citado qual o dispositivo infringido pela conduta do recorrente.

Não há prova sobre o cometimento de qualquer ato ilícito.

É ilegal a inversão do ônus da prova proposta pelo fisco, uma vez que cabe a quem acusa comprovar o alegado, sendo o auto de infração baseado apenas em “achismo”. Não cabe ao recorrente provar que não se enquadra nas teses levantadas pela RFB.

A sua ampla defesa foi prejudicada, uma vez que não encontra motivação ou fundamento jurídico para rebater, não tendo conhecimento do que realmente está sendo acusado.

A distribuição desigual de lucros é plenamente regular, pois está prevista no Contrato Social da Votorantim Corretora, além de não encontrar qualquer barreira legal para o referido repasse.

É arbitrária a decisão da DRJ que não considerou a vontade das partes como suficiente para provar o motivo da distribuição desigual.

A EVO Participações Ltda detinha papel importante no conglomerado econômico, fato que justifica a distribuição de lucros desigual.

Nem todos os cotistas da EVO participações Ltda são diretores da recorrente, sendo necessário que todos os cotistas da EVO sejam diretores da recorrente para comprovar a tese defendida pela RFB.

Colacionou julgado do CARF à fl. 519, onde afirma que o fisco não pode alegar abuso de direito quando as ações do contribuinte estão de acordo com as previsões legais, tratando-se de planejamento tributário.

Não ocorreu simulação, e caso assim se considere, cabe ao fisco provar tal fato.

Colaciona outros julgados do CARF às fls. 531 e 532.

Caso o objetivo fosse realmente gratificar os diretores, teria considerado os valores como remuneração para serem deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Houve equívoco por parte da instância de piso em considerar que as gratificações pagas diretamente não seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, uma vez que os diretores são empregados e suas gratificações plenamente dedutíveis, sendo mais vantajoso pagar a gratificação diretamente.

Não deveria estar no polo passivo do presente processo, uma vez que não existe obrigação tributária.

Os valores pagos aos cotistas da EVO participações que não são diretores da recorrente não podem compor a base de cálculo da multa e do juros isolados.

Não deve haver a aplicação de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Por fim, requer o cancelamento do Auto de Infração nos termos dos argumentos acima.

Após ciência das razões recursais, a PGFN apresentou contrarrazões aduzindo, em síntese, que:

A interpretação literal proposta pela recorrente não é a melhor forma de fazer justiça no caso concreto. Devendo ser feita através do sentido implícito de cada norma em consonância com os princípios constitucionais. A mera legalidade, por si só, não enseja a validade dos atos, uma vez que os mesmos, embora legais, não representam o real sentido das normas.

A recorrente não apresentou qualquer critério para a distribuição desigual, apenas a “vontade do sócio majoritário”.

O conjunto fático leva a conclusão de que a distribuição desigual objetivou, na verdade, gratificar os diretores da recorrente sem o pagamento dos tributos devidos.

Qualquer direito é limitado, não podendo o direito de auto-organização validar atos que, embora lícitos, não cumprem o fim para qual foram realizados, objetivando apenas a redução da carga tributária.

A renúncia do lucro sem qualquer motivo vai contra todos os fins empresariais.

A decisão da DRJ não é nula, uma vez que os fatos analisados foram os mesmos, tanto pelo Auditor, como pela DRJ, mudando apenas os termos.

A melhor interpretação da lei garante a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo. Ademais, preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Considerações Iniciais

Os fatos geradores objeto do presente lançamento já foram discutidos por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por ocasião da análise da incidência de contribuições sociais previdenciárias, nos termos do acórdão 230-004.133, da 3ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária, da lavra do Conselheiro Mauro José Silva.

Preliminarmente

Da nulidade da decisão recorrida. Inocorrência

A recorrente pugna pela nulidade da decisão de piso alegando que houve inovação no acórdão ao tratar o abuso de forma previsto no TVF como abuso de direito.

Acerca da nulidade preceituam os artigos 59 e 60, do Decreto 70235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Nos termos da legislação acima colacionada, não vislumbro qualquer motivo para a nulidade do acórdão da DRJ.

Em julgamento consubstanciado no acórdão 104-21.675, este Conselho, através da relatoria de Nelson Malmann admite a confusão entre os conceitos de abuso de direito e abuso de forma:

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

Assim, tem-se o abuso de forma como espécie do abuso de direito, razão pela qual não procede 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.

Cumprе ressaltar que, independente do título, os fatos avaliados para a lavratura do auto de infração foram os mesmos utilizados no julgamento do acórdão de piso, portanto, não deve prosperar a tese de inovação trazida pela recorrente, devendo, pois, ser afastada a arguição de nulidade da decisão de primeira instância.

Da nulidade do auto de infração. Inocorrência

É mister se ter em mente que a presente lide versa sobre fatos que violaram o sentido da lei, e não a sua literalidade.

Ainda sobre as nulidades, a recorrente aduziu a nulidade do Auto de Infração, basicamente por não restar comprovado qualquer ato ilícito, o que prejudica a sua defesa e faz do ato, um ato baseado apenas em “achismo”.

Insta salientar, contudo, que em princípio a ausência de uma afronta direta à lei não prejudica a defesa, uma vez que o sujeito passivo se defende dos fatos e não de artigo da lei. Nesse sentido é o entendimento deste Conselho, nos termos do julgado abaixo:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA A jurisprudência deste E. Conselho entende que não padece de nulidade o auto de infração cuja descrição fática permita ao contribuinte entender a autuação e exercitar seu direito de defesa. (Nº Acórdão: 3202-000.450, Data da Sessão: 28/02/2012, Segunda Câmara/Terceira Seção De Julgamento)

Os fatos que infringiram o sentido da lei estão presentes no Auto de Infração e foram amplamente debatidos pela contribuinte, DRJ e PGFN. Portanto, não vislumbro qualquer prejuízo à defesa da recorrente capaz de acarretar a nulidade do Auto de Infração.

Legitimidade do polo passivo

Insta salientar que, ao contrário do alegado pela recorrente, existe liame subjetivo entre os fatos apontados e o sujeito passivo, uma vez que a distribuição desigual dos lucros está sendo encarada como pagamentos feitos pela recorrente, daí a legitimidade de sua inclusão no polo passivo do presente procedimento.

Mérito

O ponto fulcral da presente lide gira em torno da análise da distribuição desigual de lucros entre a Evo participações e o Banco Votorantim, buscando-se conhecer se houve ou não afronta ao sentido da lei.

O presente caso é um exemplo típico de situação que a recorrente pretende seja reconhecida a prevalência da forma, sob a perspectiva da auto-organização, em relação à substância econômica, empresarial ou extra-tributária. Porém, tal enfoque não é mais aceitável após a Constituição de 1998, conforme podemos observar das lições de Marco Aurélio Greco em excelente artigo no qual o autor, para criticar o formalismo no Direito Tributário, faz imperdível esboço histórico sintético a respeito de como o tema do planejamento tributário foi e vem sendo tratado na doutrina e na jurisprudência administrativa:

"(...), a liberdade absoluta do contribuinte levou a uma infinidade de estruturas negociais e reestruturações societárias que, com propriedade, foram consideradas meramente "de papel". A prevalência da forma levou, da perspectiva da legalidade, à veiculação de praticamente quaisquer conteúdos desde que através de lei em sentido formal; e da perspectiva da liberdade de auto-organização ao surgimento de "montagens jurídicas" sem qualquer substância econômica, empresarial ou extra-tributária." (Cf. GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. Revista da PGFN. Ano I, Número ,I, 2011, p. 14)

Os conceitos de abuso de forma e de direito são amplamente debatidos no mundo jurídico, conforme doutrina a seguir:

"...negócios jurídicos que não tenham nenhuma causa real distinguível, a não ser sua finalidade tributária, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo." (Cf. HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 153).

É pacífico o entendimento deste Conselho no sentido da invalidez dos negócios abusivos com o fim exclusivo de reduzir a carga tributária.

Na jurisprudência deste CARF encontramos exemplo de casos nos quais houve requalificação jurídica dos fatos ao se verificar que a forma não se mostrava coerente com os objetivos buscados. Vejamos:

Acórdão 104-21.675

SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do

conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

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, tratando-os 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 é 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)

Independente da capitulação dada aos fatos, o que temos é um conjunto de atos, em princípio legais, mas que quando analisados em conjunto caracterizam abuso, por visarem apenas a redução da carga tributária, não realizando o seu fim sócio-econômico.

Neste sentido, vale trazer à baila os ensinamentos de Hermes Marcelo Huck:

"(...) o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária." (Cf. HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 328)

" (...) uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito." (Cf. HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 329)

(...) ainda que o comportamento do contribuinte se apresente permeado num negócio permitido pelo direito privado, o fim nele perseguido poderá ser considerado ilícito se a forma jurídica adotada visar tão só a burla da norma tributária." (Cf. HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 41)

No caso que se cuida temos uma empresa detentora de 0,02% da sociedade (Evo Participações), ficando com 75% do lucro, enquanto a empresa detentora dos outros 99,08% ficou com apenas 25% do lucro. Tal fato, por si só, gera uma estranheza, tendo em vista que não é comum uma empresa ceder tanto dos seus lucros, sem uma contraprestação aparente. Em uma análise mais apurada, constata-se que os diretores do Banco Votorantim

compõem a maior parte dos cotistas da Evo Participações. A cessão de lucros ocorreu na mesma época ou próxima da participação dos lucros, o que aponta para a intenção de gratificar os diretores.

Os fatos acima narrados têm aparência de legalidade, porém, quando se correlacionam, depreende-se que visam única e exclusivamente a redução da carga tributária. Registre-se que a forma como a distribuição e o pagamento foram feitos deixaram-o fora do campo de incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte e da contribuição previdenciária. Tais pagamentos, também, não são dedutíveis no IRPJ, nos termos do artigo 303, do Decreto 3.000/99, abaixo transcrito:

Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Como dito alhures, os atos têm aparência de legalidade, porquanto baseados na literalidade da lei, porém, quando analisados em conjunto perdem a sua licitude, por não exercerem o seu fim econômico ou social, nos termos do dispõe o art. 187 do Código Civil:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Cumprido ressaltar que o dispositivo legal supra transcrito enquadra-se perfeitamente nos conceitos de abuso de direito ou abuso de forma, uma vez que ambos os institutos constituem-se em atos legais, porém, com descumprimento de sua finalidade.

Destarte, 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.

Dos sócios de outras empresas

Assiste razão ao recorrente quanto ao seu pedido da retirada dos valores pagos aos sócios da Evo que não são diretores da recorrente, uma vez que as empresas as quais fazem parte não foram fiscalizadas.

Desse modo, devem ser expurgados os valores pagos aos sócios da Evo e que não figuram como diretores do Banco Votorantim.

Incidência do juro de mora ao total do crédito tributário

5 do CARF: Acerca da aplicação do juros de mora sobre a multa, prevê a súmula número

Súmula CARF nº 5: 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.

A referida súmula, assim como os julgados abaixo transcritos sanam qualquer dúvida quanto a validade da aplicação do juros de mora a multa aplicada.

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010
ÁGIO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO QUE
JUSTIFIQUE A AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO
SOCIETÁRIA PARA FUNDAMENTAR O ÁGIO COM BASE NA
RENTABILIDADE FUTURA. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.
LAUDO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.
A demonstração do fundamento econômico da mais valia paga
deve ser contemporânea ao reconhecimento do ágio na escrita
contábil do contribuinte. Embora a legislação não estabeleça a
forma dessa demonstração, o corolário é que esta deva existir ao
menos na data do registro da aquisição da participação
societária, com vistas ao seu desdobramento contábil. Trata-se
de requisito legal indispensável, à cargo do sujeito passivo para
fruição do benefício fiscal estabelecido.
NEGÓCIO JURÍDICO. ABUSO DE DIREITO.
INOPONIBILIDADE. QUALIFICAÇÃO DA MULTA.
IMPOSSIBILIDADE POR NÃO CARACTERIZAÇÃO DE
FRAUDE.*

*Negócio jurídico realizado mediante interpretação literal, sem a
observância das regras tributárias é abusivo e não pode ser
oponível ao Fisco, sujeitando ao infrator à multa de ofício de
75%. Descabe a qualificação da multa quando não
caracterizado dolo específico ou fraude nos procedimentos.
FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA
ISOLADA. CABIMENTO.*

*Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na
Lei n.11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o
cabimento da incidência da multa isolada pela falta de
pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda
que cumulativamente haja imposição da multa de ofício
proporcional o imposto e à contribuição devidos ao final do
respectivo ano-calendário.*

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.
*A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por
consequente, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de
juros de mora.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.*

Tratandose de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicase à CSLL, por relação de causa e efeito, o mesmo fundamento do lançamento primário. (destaquei).

(Acórdão 1402-002.065, relatoria de Leonardo de Andrade Couto).

De todo o exposto, não prospera o argumento do recorrente quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para a exclusão dos valores pagos aos sócios da empresa EVO que não são diretores da recorrente.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Em que pese o costumeiro acerto do ilustre Relator, ousou, com o máximo respeito, dele discordar.

Não se pode admitir o lançamento como efetuado. Explico.

Trata-se de lançamento tributário de imposto de renda retido na fonte, logo mister algumas considerações sobre o tema.

Cediço que o imposto sobre a renda incide sobre aquilo que a lei, e somente ela, define como renda. Tal afirmação peremptória, em que pese a inúmera doutrina sobre tal conceito, decorre da simples determinação constitucional que a somente a lei complementar disporá sobre os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Carta da República (artigo 146, III, "a").

Tal missão coube ao Código Tributário Nacional, que explicitou no artigo 43:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior." (negritamos)

Inegável, portanto, exceto por aqueles que constroem teorias apartadas do direito constitucional e do direito positivo, que o imposto sobre a renda incide sobre o produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos e sobre todos os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos nas situações anteriores. Simples assim!

Ora, da definição acima cabe a inferência direta: contribuinte do imposto é aquele que aferiu renda, por ter incidido no fato gerador. Correto, mas não só esse.

O próprio CTN, ao tratar do sujeito passivo, e novamente cumprindo seu papel constitucional de determinar os sujeitos passivos dos impostos, explicitou no artigo 45, parágrafo único:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Forçoso recordar, por amor à clareza e a metodologia da interpretação científica, que tal comando em tudo e por tudo se coaduna com a determinação codicista da sujeição passiva tributária, que no artigo 121, explicita que são sujeitos passivos, o contribuinte, por ter relação direta com a ocorrência do fato gerador e o responsável, aquele que sem ser o contribuinte, tem a obrigação determinada pela lei.

Com esses permissivos constantes da lei quadro tributária, o legislador competente, fez constar na lei tributária a previsão da retenção do imposto sobre a renda, em especial na Lei nº 7.713/88.

Em regra, o imposto sobre a renda retido na fonte é mera antecipação tributária, devendo ser o imposto sobre a renda da pessoa física apurado anualmente, por meio da declaração de ajuste anual. Tal constatação, embora conhecida de todos, é importante para fixarmos que o contribuinte e a incidência tributária não se deslocaram com a forma de tributação disposta pela Lei nº 7.713/88, revelando-se, o fonte, mera técnica arrecadatória.

Em síntese: **Contribuinte é aquele que auferiu renda. Responsável é aquele que pagou o rendimento auferida pelo contribuinte. Ambos sujeitos passivos do imposto sobre a renda, nos termos do artigo 121 do CTN.**

Desse ponto não pode, no tributo em tela, a Autoridade Lançadora se afastar. Cediço que o lançamento tributário deve, sob pena de incidir em vício, respeitar as disposições codicistas e também as constantes na lei de regência do procedimento fiscal federal, Decreto nº 70.235/72.

São disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional quanto aos requisitos do lançamento de ofício, que a Autoridade Administrativa: verifique a ocorrência do fato gerador, identifique o sujeito passivo, determine a matéria tributável, quantifique o tributo devido e, quando for o caso, aplique a penalidade cabível. Tais determinações praticamente se repetem no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Vejamos como procedeu, quanto à identificação do sujeito passivo o Auditor Fiscal autuante (fls. 68 e seguintes):

- Através do MPF 0816600.2010.00553 , proposto pelo setor de programação desta DEINF, foi realizada diligência na empresa Votorantim Corretora de Títulos e Valores Mobiliários LTDA , CNPJ 01.170.892/0001-31 , a fim de se verificar o motivo da desproporcionalidade dos lucros distribuídos aos sócios desta sociedade e eventuais reflexos tributários.

2.2- A Votorantim Corretora é uma sociedade limitada cujos sócios são as empresas:

Banco Votorantim S/A : detentor de 99,98% das cotas do capital;

EVO Empreendimentos e Participações LTDA , CNPJ 04.530.785/0001-65 : detentor de 0,02% do capital.

2.3-Não obstante os lucros distribuídos pela Votorantim Corretora se deram da seguinte forma nos anos calendários 2007 e 2008:

Data	Total dos Lucros Distribuídos	Lucros recebidos Banco Votorantim	Lucros recebidos Evo Participações
27/02/2007	10.000.000,00	2.500.000,00	7.500.000,00
02/08/2007	10.670.000,00	2.667.500,00	8.002.500,00
28/12/2007	48.000.000,00	12.000.000,00	36.000.000,00
05/09/2008	12.500.000,00	3.125.000,00	9.375.000,00

valores em reais

2.4 Verificou-se que a empresa EVO Participações é uma empresa cujos cotistas são diretores do Banco Votorantim e de outras empresas financeiras do grupo . Eleitos pela Assembléia do Banco Votorantim

2.5 Diante desse quadro a Votorantim Corretora foi intimada a discriminar os valores pagos aos sócios cotistas da sociedade e esclarecer o motivo da distribuição desproporcional dos lucros - 75% para EVO Participações detentora de 0,02% das cotas; 25% para o Banco Votorantim detentor de 99,98% das cotas -.

2.6 Em resposta a esta intimação o contribuinte discriminou os valores e datas dos pagamentos a título de distribuição de lucros para cada cotista , conforme descrito acima no item 2.3 deste Termo de Verificação Fiscal. Segue a resposta afirmando "que a Fiscalizada, além de possuir amparo em expressa disposição do seu contrato social para a distribuição desproporcional de seus lucros, também possui respaldo legal nos artigos 1.007 e 1.008 do CCB, que tratam da distribuição de lucros aos sócios. " Cita ainda em seu favor Solução de Consulta nº 92/02 da 7ª. Região fiscal e jurisprudência administrativa fiscal - Acórdão nº 106-13305 do antigo Conselho de

Contribuintes , cujos pareceres e decisões "caminham no sentido do reconhecimento da possibilidade de distribuição desproporcional de lucros entre os sócios, desde que o Contrato social franqueie aos sócios tal possibilidade. "

2.7-A Votorantim Corretora finaliza a resposta afirmando "que realizou a distribuição desproporcional de seus lucros, no período de 01.06 a 12.09, por expressa vontade de seus sócios, devidamente consignada nas atas de reuniões de sócios anexas à presente, com base na faculdade prevista no parágrafo segundo da Cláusula 8ª. , do seu Contrato Social, que encontra fundamento legal nos artigos 1.007 e 1.008 do CCB. "

(...)

2.11-Pelos fatos apresentados pode-se concluir:

a) O Banco Votorantim S/A , no período fiscalizado , era uma sociedade anônima fechada, que tinha como principal acionista a Votorantim Finanças S/A com 99,94% do capital;

b) O Banco Votorantim S/A resolve ceder , no período de 2007 e 2008, R\$ 60.861.266,00 de seus dividendos a que teria direito, pela sua participação na Votorantim Corretora, em favor da empresa EVO Participações;

c) A empresa EVO Participações declara na DIPJ como receita somente sua participação na Votorantim Corretora , cujos dividendos a que teria direito totalizaria R\$ 14.234,00 no período de 2007 e 2008, não fosse a vontade "expressa do sócio" Banco Votorantim em transferir R\$ 60.861.266,00 para EVO.

d) A EVO Participações tem como sócios cotistas apenas diretores estatutários do Banco Votorantim S/A e outras empresas do ramo financeiro do grupo. Quando eleitos pela Assembleia da CIA como diretores, pouco tempo depois figuram como cotistas da EVO. Estes diretores não são controladores do Grupo Votorantim. A EVO não prestou serviço algum ao Banco Votorantim nem tampouco a Votorantim Corretora;

e) Os lucros distribuídos pela Votorantim Corretora são pagos na mesma época, ou próxima, da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) atribuído aos empregados;

f) Fica evidente que a "expressa vontade" do Banco Votorantim S/A , ao ceder seus dividendos, objetivou gratificar seus diretores pelo trabalho e os lucros que estes geraram para este grupo financeiro, e não fazer simplesmente uma doação à empresa EVO , que não contribuiu em nada para o resultado obtido , a não ser receber os dividendos desproporcionais e repassar aos cotistas pessoas físicas diretores do Banco Votorantim.

2.12-Caso o Banco Votorantim S/A não se utilizasse da pessoa jurídica da EVO para gratificar seus administradores , e o fizesse através das folhas de pagamento, não se consideraria desonerado do recolhimento das contribuições previdenciárias e

da retenção imposto na fonte do beneficiário da gratificação como rendimento do trabalho. Além disso, o Banco Votorantim não poderia aproveitar esta despesa (gratificação a diretores) como dedutível conforme legislação do Imposto de Renda (IR). Nota-se que a tributação sobre gratificações a administradores é bastante onerosa para quem paga e para quem recebe. Ressalte-se que nas competências 03/2008 e 09/2008 valores pagos a título de gratificações a estes mesmos diretores figuraram nas folhas de pagamento, sendo que a empresa declarou e recolheu todos tributos incidentes regularmente, considerando corretamente estas remunerações variáveis como não dedutíveis para efeito de IR."

A leitura atenta do trecho extraído do relatório fiscal demonstra inequivocamente que a multa aplicada pelo Fisco decorre da ausência de retenção do imposto sobre a renda incidente - na visão da Autoridade Lançadora - sobre valores pagos a título de remuneração.

Em que pese a discussão sobre o mérito da questão, enfrentada no voto do ilustre Relator, o que me causa profunda estranheza é a imputação dessa multa - decorrente do descumprimento do dever de efetuar a retenção do imposto sobre a renda da pessoa física - àquele que não pagou, não transferiu, não determinou a transferência, não se apropriou do valor que - supostamente, repito - foi entregue a terceiro.

Efetivamente um sujeito passivo, na exata acepção do adjetivo passivo - segundo o Houaiss, aquele sem iniciativa, indiferente - posto que nada, repito - nada fez com relação à obrigação tributária surgida com o pagamento de uma renda a outrem.

Recordemos o comando legal, artigo 7 da Lei 7.713/

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

Ora, a simples leitura do dispositivo legal é suficiente para inferir-se que o imposto sobre a renda retido na fonte é devido por aquele que paga ou credita o rendimento. Simples assim!

Voltemos à imputação fiscal:

2.19-A multa aplicada neste Auto de Infração refere-se a falta de retenção por parte do contribuinte do Imposto de Renda

*relativo a estas gratificações atribuídas aos administradores ,
cujos pagamentos ocorreram através da distribuição de lucros
cedidos pelo Banco Votorantim à EVO Participações-
caracterizados nesta fiscalização como rendimento do trabalho-
excluindo destes valores os 0,02% das cotas de capital que a
EVO teria direito como cotista. A base de cálculo utilizada está
na planilha no anexo I deste Termo denominado Base de Cálculo
- Multa e Juros Isolados, cujos dados foram fornecidos pelo
contribuinte"*

Claríssima a confusão realizada pela Autoridade Lançadora. Quem é o contribuinte? Quem aferiu o lucro e realizou a distribuição - que no entender da Fiscalização se deu de forma errônea - ou aquele que teria direito a essa participação e dela abriu mão?

Verifico, com base no documento acostado às folhas 11 a 1, que o contribuinte mencionado no último parágrafo da transcrição acima é a Votorantim Corretora, que efetivamente distribuiu os lucros.

Ora, pelo exposto pelo Auditor Fiscal em seu relatório, quem deixou de receber a participação, o Banco Votorantim, é o Contribuinte, posto que ele - reitero na tese esposada pelo Fisco - foi que remunerou seus diretores com esse valor.

A prevalecer esse entendimento, esposado não só pela Autoridade Lançadora, como também pela decisão de piso e pelo Relator, o trânsito desses valores nunca, reitero, nunca passou pelo Contribuinte, Banco Votorantim. **Por óbvio, que não poderia ser a este, que efetivamente foi passivo, indiferente, sem relação nenhuma com esse pagamento, imputada multa por descumprimento de uma obrigação tributária decorrente do pagamento ou creditamento de valores, que como visto, não ocorreu.**

Sobre o tema, com razão, assim se manifesta o Recorrente (fls 511):

"Dessa breve explanação, já salta aos olhos que a D. Autoridade fiscal, além de fazer de tábua rasa todo ordenamento pátrio, ignora a inexistência de relação jurídico-tributária que seja hábil à formação da prestação exacional ora exigida e, ainda, forçosamente coloca a Recorrente no pólo passivo dessa inexistente obrigação, tudo para tentar justificar seu ânimo arrecadatório.

Ora, D. Julgadores, como pode a Recorrente ser sujeito passivo de obrigação inexistente?

Oom isso, vê-se que o raciocínio da D. Autoridade Administrativa não fecha, isto é, seus argumentos não justificam, nem forçosamente, o lançamento fiscal ora impugnado. Pelo contrário, a cada ponto do AI que se analisa, agrava-se a sua insubsistência.

Portanto, claro está que a Recorrente não poderia figurar no pólo passivo da exigência pretendida, por ausência da necessária subsunção tributária, do que decorre mais uma insubsistência evidente do AI, que impõe o seu

cancelamento, reformando-se integralmente o acórdão ora recorrido." (grifei)

Importa ressaltar que não há - nem na imputação fiscal, nem nas decisões proferidas - nenhum afastamento do fluxo financeiro ocorrido, ou seja, não se discute que os valores foram efetivamente pagos - na visão do Recorrente a título de distribuição de lucros, na opinião do Fisco, a título de remuneração disfarçada de diretores - pela empresa que auferiu o lucro, ou seja, pela Votorantim Corretora.

Ao longo de todo o Relatório Fiscal, seja na parte da descrição fática (com os trechos relevantes acima reproduzidos), seja no direito aplicável (fls 73 e seguintes), não há uma única linha que descreva que o fluxo financeiro ocorrido tenha tido a participação da Recorrente, sujeito passivo eleito pelo Auditor Fiscal responsável pelo lançamento tributário.

No mesmo sentido da exata delimitação da relação do responsável com o fato tributário, caminha a doutrina. Comentando sobre a importância da correta identificação do sujeito passivo como responsável tributário e os limites de sua eleição pelo legislador, Maria Rita Ferragut (*Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, Noeses, pg 37), esclarece:

"Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda a capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com que não detivesse qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grande chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não confisco"

Mister realçar: **o imposto sobre a renda na fonte é devido pela pessoa jurídica que paga ou credita a renda ou provento à pessoa física. Somente a fonte pagadora, somente que pagou ou creditou a renda à pessoa física, por ter acesso a grandeza tributável - a renda auferida - é que não irá dispor de seu patrimônio para arcar com o tributo devido por outrem.**

Não se pode admitir a imputação da multa pela ausência da retenção do IRPF àquele que não pagou ou creditou renda ou provento de qualquer natureza à pessoa física, posto que não estava obrigado a tal retenção.

Com essa constatação, mister reconhecer o vício no lançamento tributário, vício de natureza material, posto que não houve a verificação do fato gerador tributário, uma vez que não houve pagamento ou creditamento de renda ou proventos de qualquer natureza pelo sujeito eleito como passivo pela Autoridade Lançadora.

Conclusão

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário

Processo nº 16327.721757/2011-59
Acórdão n.º **2201-003.438**

S2-C2T1
Fl. 755

assinado digitalmente

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator