



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721757/2011-59
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.480 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO VOTORANTIM S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DIVERSA. IMPOSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à mesma legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. NECESSIDADE PARA VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

O dissenso jurisprudencial, que permite o recurso especial perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve sempre ser tomado cotejando-se a mesma norma jurídica e fatos similares que ensejaram uma decisão diversa de outra que se embasou no mesmo conjunto de análise.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros i) Mário Pereira de Pinho (relator) e Sheila Aires Cartaxo Gomes, que conheceram; ii) Eduardo Newman de Mattera Gomes, que conheceu parcialmente, apenas em relação à segunda matéria; iii) João Victor Ribeiro Aldinucci, que conheceu parcialmente, apenas em relação à primeira matéria; e iv) Maurício Nogueira Righetti, que conheceu em relação à primeira matéria. O conselheiro Maurício Nogueira Righetti não votou em relação ao conhecimento da segunda matéria, por estar ausente da presente sessão de julgamento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de multa e juros isolados, decorrentes do não recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2007 e 2008, em razão de gratificações atribuídas a diretores estatutários, sem o recolhimento do correspondente imposto na fonte.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 68/76), os pagamentos foram efetuados sob a forma de distribuição de lucros pela empresa Evo Empreendimento e Participações.

De modo a evidenciar o quadro em que se deu a autuação, insta reproduzir excertos do Relatório Fiscal:

2.11- Pelos falos 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 Assembléia 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.

Em sessão plenária de 08/02/2017 foi proferido o Acórdão de Recurso Voluntário nº 2201-003.438, assim ementado:

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.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezzera 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.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN em 07/03/2017 (fl. 715) e, em 20/04/2017 (fl. 732), foi apresentado o Recurso Especial de fls. 716/731, no intuito de rediscutir as matérias:

- a) requalificação das operações noticiadas como distribuição de lucros por terceiro para operações de pagamento de remuneração da recorrente a seus diretores, o que implicaria a sujeição passiva tributária da recorrente; e
- b) exigência da multa por não retenção ou recolhimento do IRRF nas operações em que terceiro distribui lucros cedidos pela recorrente.

Pelo despacho de fls. 733/740, deu-se seguimento parcial ao apelo, somente com relação à matéria descrita no “a”. Contudo, em virtude do despacho de agravo de fls. 749/757, a matéria referida no item “b” foi também admitida a rediscussão.

Em relação à primeira matéria, foi apresentado como paradigma o Acórdão nº 2301-004.133. Abaixo reproduz-se as partes da ementa o julgado, que se refere à matéria admitida à rediscussão:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

[...]

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.

[...]

Relativamente à segunda matéria, o paradigma suscitado foi o Acórdão nº 9202-003.834, os excertos a seguir transcritos fazem referência ao tema a ser debatido:

RELAÇÃO JURÍDICA - CLASSIFICAÇÃO - IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA.

A determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar o fato de que o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

[...]

Razões Recursais da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional alega, em síntese, o que segue:

DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DOS LUCROS. RENÚNCIA EFETUADA PELO BANCO VOTORANTIM NO INTUITO DE REMUNERAR SEUS PRÓPRIOS DIRETORES.

- De acordo com o TVF, foi aplicada a multa prevista no art. 9º da MP 16/2001, convertida na Lei nº 10.426/2002: *Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

- Em regra, o pagamento de qualquer tipo de rendimento pela empresa estará sujeito à retenção na fonte, conforme definido no artigo 7º da Lei nº 7.713/88.

- Toda vez que houver pagamento de rendimentos a pessoas físicas, a fonte pagadora terá a obrigação de realizar a retenção. Se ela não o fizer e a falta for constatada após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual pela pessoa física (Parecer Normativo COSIT 1/2002), a consequência será a aplicação da multa prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, além de juros de mora isolados calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

- A Votorantim Corretora é uma sociedade limitada cujos sócios são as empresas Banco Votorantim S/A, com 99,98% das cotas do capital e Evo Empreendimentos e Participações Ltda, detentor de 0,02% do capital.

- Apesar da participação de cada uma das empresas nas cotas do capital da Votorantim Corretora, a distribuição dos lucros, no período de 2007 a 2008, ocorreu de forma desproporcional. O Banco Votorantim acabou recebendo cerca de 25% do lucro produzido pelo investimento, renunciando os valores em favor da EVO Participações.

- A EVO Participações tinha como principal atividade e única fonte de receita o investimento na Votorantim Corretora. No período de 2007 a 2008, a EVO Participações, de acordo com suas cotas, teria direito a receber R\$ 14.234,00, mas acabou recebendo R\$ 60.861.266,00, em razão da renúncia realizada pelo outro sócio.

- Esse fato, por si só, já seria suficiente para causar uma certa estranheza. O lucro é o principal objetivo de uma sociedade empresária. Logo, porque o Banco Votorantim cederia valores tão expressivos em favor da EVO Participações? Qual a razão do sócio titular de 99,98% das cotas do investimento aceitar receber apenas 25% do lucro a que teria direito?

- De acordo com o TVF, a EVO Participações tem como sócios cotistas apenas diretores estatutários do Banco Votorantim e de outras empresas do ramo financeiro do grupo. A própria recorrente confirma que dos mais de 15 sócios da EVO Participações, apenas 6 não são diretores do Banco Votorantim, mas são de outras empresas: Asset, BV Financeira, Corretora, BV Sistemas. Quando eles foram eleitos para a função pela assembleia do recorrente, pouco tempo depois passaram a figurar como cotistas da EVO.

- O lucro corresponde ao resultado positivo de atividades empresariais verificado ao final do exercício social. Em uma sociedade limitada, o lucro pode ser entendido como um fruto civil, um rendimento proveniente do capital aplicado. É certo que os sócios têm como direito essencial, além de participar das deliberações, auferir o lucro decorrente das atividades empresariais. Aliás, as sociedades empresárias têm como principal objetivo o auferimento de lucros que, após a deliberação, serão distribuídos aos cotistas.

- Em regra, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas cotas. Porém, o Código Civil, no artigo 1.007, estabelece a possibilidade dos sócios deliberarem sobre a destinação dos resultados na forma que melhor lhes aprouver: *salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.*

- Note-se que a lei autoriza os sócios a elegerem outro critério, diferente da propriedade das quotas do capital social, para a distribuição dos lucros.

- Verifica-se, no caso, que a justificativa para a distribuição desproporcional de lucros não é uma eventual atuação da EVO Participações ou dos seus diretores que tenha acarretado maiores lucros para a Votorantim Corretora.

- Na realidade, o Recorrente não aduz nenhum tipo de critério que justifique a distribuição desproporcional. Alega apenas que a distribuição na forma mencionada ocorreu porque “era permitido por lei”. Ora, é evidente que a distribuição desproporcional dos lucros da Votorantim Corretora obedece algum critério, que, apesar de escamoteado pelo contribuinte, deve ser pesquisado para fins de solução do caso concreto.

- Diante do presente quadro, os diretores de empresas do grupo Votorantim recebem, por meio da empresa EVO Participações, lucros pagos pela Votorantim Corretora, sendo que nem a empresa EVO e nem esses diretores nada realizam em favor da Votorantim Corretora que possa motivar a distribuição desproporcional dos lucros. O único critério a justificar a distribuição na forma realizada é a mera vontade do Banco Votorantim de transferir parte dos lucros a que teria direito, oriundos da Votorantim Corretora, para a EVO Participações e seus diretores.

- Em suma, a distribuição desproporcional dos lucros da Votorantim Corretora decorre da vontade do sócio majoritário (Banco Votorantim) de transferir lucros a que teria direito para o sócio minoritário. Esse fato é confirmado pelo próprio recorrente.

- Nessa hipótese, tem-se a cessão de um crédito do sócio majoritário para o sócio minoritário, o que, por si só, já retira dos valores recebidos pelo sócio minoritário a natureza jurídica de “dividendo” recebido.

- Ademais, se houve cessão, é possível concluir que os dividendos, na verdade, ingressaram no patrimônio do sócio majoritário. Para que haja cessão de crédito, ele precisa ingressar, primeiramente, no patrimônio do cedente. Portanto, os dividendos ingressaram no patrimônio do Banco Votorantim e, em seguida, foram cedidos à EVO Participações. Tal empresa, então, não está mais recebendo dividendos, mas um pagamento do sócio majoritário.

- Ora, se a EVO Participações, e seus diretores, não estão recebendo dividendos, mas pagamento do sócio majoritário (perfectibilizado por meio de uma cessão de crédito – os dividendos), não há que se falar, aqui, na incidência de norma isentiva sobre os valores recebidos. Trata-se de receita auferida, tributável, sem hipótese de isenção.

- Por outro lado, a fiscalização também acertou ao tratar o fato como pagamento de rendimentos a pessoas físicas, tendo em vista a natureza da EVO Participações, de mero anteparo dos diretores das empresas do Grupo Votorantim, que estão, evidentemente, recebendo rendimentos por intermédio da empresa veículo.

- Pode-se concluir que houve uma compensação entre o Banco Votorantim e os seus próprios diretores, cotistas da Evo Participações. Como o recorrente devia rendimento às pessoas físicas, renunciou parcela de lucro a que teria direito, no intuito de quitar a obrigação. É dizer, em vez de receber lucros proporcionais a suas cotas, para depois pagar os diretores, optou por ‘abreviar’ esse caminho e ceder parte dos créditos de sua titularidade em favor da EVO Participações, formada integralmente por diretores do grupo. Como benefício, ainda conseguiu ‘escapar’ da tributação respectiva.

- A conclusão do TVF foi nesse mesmo sentido e pode ser sintetizada pelo seguinte trecho: *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.*

- A economia gerada pela operação é evidente. O pagamento de rendimento de forma indireta, como se participação nos lucros fosse, ocorre sem a incidência de tributos. Por outro lado, a adoção do caminho adequado, importaria em cobrança de contribuição previdenciária, imposto de renda retido na fonte, além de não gerar despesas dedutíveis, com base no artigo 303 do RIR/99.

- Objetivando derrubar o lançamento, o recorrente defende que o posicionamento do Fisco está em desacordo com a jurisprudência do CARF, no sentido de que o contribuinte pode agir no intuito de reduzir a sua carga tributária, desde que atue conforme a lei. Para ilustrar o entendimento do órgão, cita o acórdão nº 1101-00.708, da sessão de 11 de abril de 2012.

- No entanto, as razões aduzidas pelo recorrente não merecem acolhimento por parte desta Turma, na medida em que não há nenhum respaldo na tese de que o ente tributante não pode questionar o fundamento pelo qual determinada operação societária foi realizada, cabendo-lhe apenas analisar a legalidade dos atos dos contribuintes.

- Como já se assentou no acórdão 10195.537, conquanto seja indiscutível que o empresário pode gerir seus negócios com inteira liberdade, deve-se fazer uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam reduzir artificialmente a carga tributária. O direito do contribuinte de auto-organizar sua vida não é, assim, ilimitado.

- De fato, é direito legítimo da empresa, garantido constitucionalmente, organizar e reorganizar seus negócios para buscar a economia de tributos, decorrente do princípio da

autonomia da vontade e da liberdade de contratar, cabendo sempre notar, entretanto, a obrigatoriedade da existência de negócios efetivos, reais, subjacentes à operação. Portanto, não se discute a existência do direito de auto-organização negocial, mas sim qual o limite deste direito, qual a fronteira de seu exercício, enfim, até que ponto pode o contribuinte chegar validamente amparado pela autonomia de vontade. Cita jurisprudência.

- Nenhum direito é ilimitado, ou seja, todo direito subjetivo encontra limites, no mínimo e em última análise no momento em que o seu exercício passa a configurar violação a direito de outrem ou configure nítida burla ao princípio da capacidade contributiva.

- Da mesma forma que diversos princípios constitucionais garantem a liberdade no desenvolvimento da atividade empresarial, outros permitem condenar operações cujo único objetivo seja a redução da carga tributária. Cite-se, como exemplo, a função social da propriedade, a isonomia, a capacidade contributiva, etc. Sequer é necessário lembrar a importância das receitas tributárias como fonte de recursos para o custeio das políticas públicas estatais. Logo, um planejamento tributário artificial e malicioso, sem propósito negocial pode e deve ser tolhido, ainda que adote forma jurídica prevista em texto de lei.

- A doutrina e a jurisprudência administrativa citadas, podem e devem ser aplicados ao processo em análise. É certo que a operação foi regular do ponto de vista formal. Todavia, a formalidade jurídica deve ser expressão fidedigna da realidade.

- A renúncia aos lucros por parte do Banco Votorantim se afasta por completo do objetivo de uma sociedade empresária. Trata-se, então, de uma operação ‘anormal’, que destoa da rotina empresarial. Investigando-se as provas e fatos, foi evidenciado que a distribuição desproporcional de lucros, na verdade, objetivava remunerar diretores do recorrente. A cessão dos dividendos ocorreu no intuito de quitar obrigações do Banco em relação aos seus diretores. É impossível admitir que a cessão ocorreu por mera liberalidade, em favor de uma empresa que em nada contribuiu para o resultado obtido pelo investimento.

- Dessarte, se houve o pagamento de rendimentos, a consequência lógica é a cobrança de tributos decorrentes da operação. O suposto da norma deve ser interpretado de forma abrangente, no intuito de abarcar situação como a dos autos. Se houve a prática do fato gerador, o fiscal, por dever de ofício, deve constituir o respectivo crédito tributário.

- Outrossim, é importante destacar que o acórdão nº 1101-00.708 de forma alguma representa o atual posicionamento do CARF. Ao contrário, o julgamento diz respeito ao entendimento isolado de uma Turma no tocante ao famoso planejamento do ágio interno. Cita decisão administrativa.

- Em suma, as razões expostas confirmam que, apesar de a operação ser regular do ponto de vista formal, o efeito fiscal almejado deve ser rejeitado. Se houve a remuneração de diretores, ainda que de forma disfarçada, está caracterizado o fato gerador previsto no artigo 7º da Lei nº 7.713/88. Como a fonte pagadora não efetuou a retenção, correta a aplicação da multa constante do auto de infração, cujo fundamento legal é o artigo 9º da MP 16/2001, convertida na Lei nº 10.426/2002, além de juros de mora isolados pelo atraso no cumprimento da obrigação.

- Uma vez firmada a premissa do primeiro paradigma e das razões ora transcritas no sentido de que houve abuso de direito, mostra-se pertinente a requalificação jurídica dos fatos

firmando entendimento no sentido de que houve, de fato, pagamento de remuneração pelo Banco Votorantim S/A a seus diretores.

- A partir de tal conclusão, entende a União (Fazenda Nacional) que o referido banco é o sujeito passivo adequado da exigência de multa por falta de retenção/recolhimento do imposto de renda retido na fonte, sob pena de possibilitar que se esquive de sua responsabilidade por ter utilizado de subterfúgios para disfarçar o pagamento de remuneração, por outra pessoa jurídica, tal qual já analisado pormenorizadamente.

Contrarrazões do Contribuinte

O Sujeito Passivo foi cientificado do acórdão de recurso de ofício e voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 19/09/2018 (fl. 766) e, em 04/10/2018 (fl. 768), ofereceu as contrarrazões de fls. 769/817, com os argumentos transcritos na sequência:

CANCELAMENTO DOS JUROS ISOLADOS TORNOU-SE DEFINITIVO

- A PGFN não recorreu do cancelamento da autuação de juros isolados, o que se verifica pela ausência de abordagem desta matéria em seu RESP e mesmo nos Acórdãos Paradigmas.

- Também, é certo que tal parcela do lançamento independe da sorte da multa isolada, dada a autonomia entre os respectivos fundamentos legais, a saber: a multa isolada estaria amparada no art. 9º da Lei n. 10.426/02 e alteração c/c art. 7º da Lei n. 7.713/88, e os juros isolados estariam previstos no art. 61, parágrafo 3º, da Lei n. 9.430/96.

NÃO CABIMENTO DO RESP

- O Acórdão Recorrido, apoiado no Voto Vencedor, não apreciou a matéria requalificação da operação de distribuição de lucros por terceiro, para operações de pagamento de remuneração (Matéria A). O voto vencedor apreciou apenas matéria relativa à incidência e ocorrência do fato gerador do IRRF em relação à Recorrida, independentemente do cabimento ou não de uma requalificação dos fatos.

- Inexiste, portanto, o necessário prequestionamento, inclusive porque a PGFN não embargou o Acórdão Recorrido para provocar o Colegiado a se pronunciar sobre a requalificação da operação de distribuição desproporcional de lucros.

- Apenas a Matéria B foi objeto de julgamento no Acórdão Recorrido. Apreciar a Matéria A na CSRF⁵ implicaria, sem qualquer dúvida, supressão de instância.

- Dessa forma, na remota hipótese de ser dado provimento ao RESP da PGFN na Matéria B, deverão os autos retornar à câmara baixa para julgamento do feito sob a premissa do cabimento da autuação decorrente da ausência de recolhimento de IRRF em face da Recorrida. Nessa situação, se a câmara baixa der provimento ao Recurso Voluntário para afastar a possibilidade de requalificação da operação, aí sim caberia, em tese, a apresentação de RESP pela PGFN para abordar tal matéria, inclusive apoiada no Paradigma A, por hipótese.

- Com relação à Matéria A, a PGFN indicou como paradigma o Acórdão nº 2301-004.133 (“Paradigma A”), o qual trata da incidência de contribuição previdenciária decorrente da operação ora discutida.

- Ao indicar o Paradigma A para fundamentar suposta divergência jurisprudencial, o RESP da PGFN não indica o dispositivo legal que teria sido interpretado de forma divergente, descumprindo requisito formal de admissibilidade de recurso especial previsto no § 1º do artigo 67 do RICARF.

- E, nem se diga que a menção ao art. 142 do CTN teria suprido tal requisito *in casu*. É fato que o preceito contido no art. 142 do CTN não serviu de fundamento ao resultado consignado no Acórdão nº 2301-004.133 (Paradigma A), tampouco no Acórdão Recorrido.

- Portanto, a PGFN não demonstrou e sequer indicou a legislação tributária interpretada de forma divergente, restringindo-se a tecer argumentos genéricos sobre a semelhança fática dos casos e a suposta ocorrência de abuso de direito, razão pela qual não deve o RESP ser conhecido.

- Conforme já relatado acima, o Acórdão Recorrido deu provimento ao Recurso Voluntário da Recorrida, sob o fundamento legal de que o dever de reter e recolher o IRRF sobre rendimentos da pessoa física só pode ser atribuído à pessoa jurídica que paga ou credita o respectivo rendimento, sendo dever da autoridade lançadora comprovar que houve o pagamento ou creditamento do suposto valor devido a título de remuneração.

- Na apreciação da matéria, o Voto Vencedor da decisão recorrida consigna, nesse sentido, que:

“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 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.

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/

[...]

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!”

- Resta claro, portanto, que a matéria apreciada pelo Acórdão Recorrido e que fundamentou o provimento integral do Recurso Voluntário, refere-se à ilegitimidade passiva da Recorrida, face à não ocorrência do fato gerador do IRRF, em função da inexistência de pagamento ou crédito da suposta remuneração pela Recorrida, nos termos do art. 7º da Lei nº 7.713/88.

- Desta feita, o Paradigma A trazido pela PGFN em sede de RFSP deve ser analisado sob o prisma da matéria tratada e apreciada no Acórdão Recorrido e que fundamentou o provimento do Recurso Voluntário, a qual, repise-se, refere-se à ilegitimidade passiva da Recorrida em relação ao fato gerador do IRRF. Mas, o Paradigma A não analisa a ocorrência do fato gerador do IRRF em relação aos supostos pagamentos de remuneração, ate mesmo porque refere-se à autuação de contribuição previdenciária e não de IRRF.

- Da simples leitura da ementa do Paradigma A, acima transcrita, é fácil constatar que a matéria apreciada naquele julgado não guarda qualquer relação com a ocorrência ou não do fato gerador do IRRF, referindo-se a outras questões de direito, como *abuso de forma, distribuição de lucros desproporcionais sem causa e requalificação Jurídica dos fatos*, motivo pelo qual o RESP não deve ser acolhido.

- a relação tributária analisada no Paradigma A, atinente à incidência das contribuições previdenciárias é incompatível com a relação tributária analisada no Acórdão Recorrido, que está fundamentado na legislação que regula o fato gerador do IRRF. Por se tratarem de tributos completamente distintos e principalmente com sistemáticas de recolhimento distintas, qualquer análise quanto à sujeição passiva e ocorrência do fato gerador, para um e para outro, logicamente não seria a mesma. Em outras palavras, não há como fundamentar a não incidência de contribuição previdenciária na legislação de imposto de renda e vice-versa.

- O IRRF é imposto que incide na fonte, sendo o beneficiário do rendimento o contribuinte e a fonte pagadora o responsável tributário, ou seja, o terceiro a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo aos cofres públicos. Por essa razão, a incidência e a ocorrência do fato gerador do IRRF está intimamente ligada à existência de pagamento ou crédito do rendimento, o que, contudo, não acontece em relação às contribuições previdenciárias, objeto de lançamento do Paradigma A.

- Resta claro que a legislação tributária supostamente interpretada de forma divergente através do Paradigma A, refere-se à incidência de contribuição previdenciária e a

outras questões de direito, alheias ao fundamento legal do Acórdão Recorrido, não tendo o RESP, portanto, comprovado o dissídio jurisprudencial exigido para conhecimento do apelo.

- Evidente, portanto, que o Paradigma A colacionado pela PGFN não consigna divergência frente ao Acórdão Recorrido, eis que trata de matéria e legislação distinta da que fundamentou o Acórdão Recorrido, não podendo o RESP, por conseguinte, ser admitido, com fulcro no artigo 67, caput, do RICARF.

- Em relação à Matéria B, a PGFN indicou como suposto paradigma, o Acórdão nº 9202-003-834 (“Paradigma B”).

- Com efeito, no que concerne à pretensa divergência jurisprudencial em relação à Matéria B, melhor sorte não assiste à Recorrente, tendo em vista que o Paradigma B colacionado não tem qualquer similitude fática com a situação analisada no Acórdão Recorrido.

- O Paradigma B analisa a incidência de IRRF sobre remuneração de corretores na prestação de serviços de corretagem de imóveis à empresa autuada, tendo a autoridade fiscal alegado que a empresa deveria ter recolhido o IRRF relacionado às comissões pagas aos corretores pelos adquirentes dos imóveis.

- Da leitura da ementa proferido no Paradigma B, depreende-se que a matéria fática analisada naquele caso se refere essencialmente à existência ou não de um contrato de prestação de serviços entre a empresa autuada e corretores de imóveis. De fato, conforme consignado naquele voto, em atendimento às intimações fiscais recebidas durante o procedimento de fiscalização, o contribuinte declarou que não remunerou os corretores de imóveis porque os mesmos foram contratados pelos adquirentes das unidades imobiliárias.

- A situação fática objeto do Acórdão Recorrido é substancialmente distinta da analisada no Paradigma B.

- Enquanto o Acórdão Recorrido analisa a pretensa descaracterização de pagamento de lucros, de forma desproporcional, o Paradigma B tem como cerne a existência ou não de relação de prestação de serviços entre a empresa do ramo imobiliário e corretores de imóveis.

- Assim, não há qualquer similitude ou identidade fática entre o Acórdão Recorrido e o suposto paradigma trazido no apelo da PGFN.

- No caso em apreço, as diferentes soluções a que chegaram o Acórdão Recorrido e o Paradigma B não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim do conjunto fático-probatório específico de cada processo, motivo pelo qual o RESP não deve ter seguimento.

- Há outro óbice ao conhecimento do RESP aviado pela PGFN: a ausência de cotejo analítico entre os Acórdão Recorrido e aqueles reputados paradigmas, o que é exigido pelo art. 67. §8º, do RICARF.

- O dissídio jurisprudência objeto do RESP deve ser, antes de tudo, cabalmente evidenciado, a partir da indicação analítica dos pontos divergentes, para, somente então, ter o seu mérito conhecido pela CSRF.

- Sendo o cotejo analítico elemento essencial à caracterização do dissídio jurisprudencial, o seu descumprimento enseja o natural não conhecimento do Recurso Especial.

- Apesar do esforço argumentativo da PGFN, seu recurso limita-se à mera transcrição das ementas dos acórdãos nº 2301-004.133 e nº 9202-003.834 e de excertos os quais não se prestam a evidenciar a similitude fática, tampouco a divergência entre os acórdãos.

- A CSRF já consolidou seu entendimento no sentido de que o Recurso Especial, para ser conhecido, deve proceder ao cotejo analítico entre acórdãos recorrido e paradigmas, sendo que, para tanto, é insuficiente mera transcrição de ementa das decisões paradigmáticas, se desacompanhada de análise comparativa substancial. Cita decisões administrativas.

- Depreende-se da leitura do Voto Vencedor do Acórdão Recorrido que o provimento integral do Recurso Voluntário teve como fundamento a inocorrência do fato gerador do IRRF em relação à Recorrida e, por conseguinte, a impossibilidade de consignar a Recorrida no polo passivo do lançamento.

- As demais matérias arguidas no Recurso Voluntário, apesar de tratadas no Voto Vencido, o qual deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, não foram apreciadas pelo Voto Vencedor, nem objeto de deliberação na sessão de julgamento, em razão de a matéria analisada, ter acarretado isolada e preliminarmente, no cancelamento integral do lançamento, não sendo necessária a apreciação acerca dos demais argumentos de defesa apresentados no Recurso Voluntário.

- Assim, tendo sido integralmente provido o Recurso Voluntário, a apresentação de Recurso Especial pela ora Recorrida, com vista a sustentar os demais argumentos de defesa não tratados no Voto Vencedor, careceria de interesse recursal, como também carece de interesse recursal o apelo da PGFN em relação às alegações relativas à operação de distribuição desproporcional de lucros constantes do item III. *DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO* do RESP.

- Não obstante, cabe consignar que, na remota hipótese de o RESP da PGFN ser acolhido por esta CSRF, deverá o processo retornar à 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção deste CARF, para apreciação e julgamento das matérias não tratadas no Voto Vencedor, sob pena de ocorrência da supressão de instância e violação ao princípio da ampla defesa.

FUNDAMENTOS PARA A MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Ilegitimidade Passiva da Recorrida e da Ausência de Liame Jurídico-Tributário a Deflagrar Incidência de IRRF

- Em que pese o fato de os valores em discussão terem a natureza de lucros distribuídos, não sujeitos à incidência do IRRF nos termos do artigo 10, da Lei nº 9.249/95, o que por si só já afasta qualquer questão quanto à ocorrência do fato gerador do IRRF, tratando-se o caso de lançamento de multa e juros isolados pautados na suposta ausência de recolhimento do referido imposto sobre remuneração de diretores, é mister examinar algumas considerações sobre as regras de incidência do referido imposto.

- Em se tratando de IRRF, o sujeito passivo da relação jurídica é a empresa que paga ou credita, o rendimento à pessoa física. Cita o art. 7º da Lei nº 7.713/1988

- O IRRF é tributo que incide na fonte, de forma que o imposto devido e retido pela fonte pagadora, no momento do pagamento ou crédito do rendimento. A sistemática de recolhimento do IRRF foi criada segundo os ditames do artigo 121 do CTN, que permite que o sujeito passivo da obrigação tributária principal seja a pessoa a quem a lei atribui a responsabilidade de recolher o tributo.

- Todavia, a responsabilidade tributária nesse caso está intrinsecamente vinculada à existência do pagamento ou crédito do rendimento, sendo esse, inclusive, o motivo da utilização dessa sistemática de recolhimento, que visa justamente assegurar a arrecadação. A exigência de IRRF de terceira pessoa que não efetuou o pagamento (ou crédito) dos rendimentos, além de ser desprovida de qualquer amparo legal, não condiz com a sistemática de incidência e recolhimento do IRRF.

- Assim, não tendo a Recorrida despendido, pago ou creditado valor algum, não cabe a sua inclusão no polo passivo da exigência ora perpetrada.

- Ressalta-se que o CARF, ao analisar situações onde se impôs a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento do IRRF prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/02, vinculou a responsabilidade e obrigação de recolhimento à fonte pagadora dos respectivos rendimentos, ou seja, à pessoa jurídica que efetivamente efetuou o pagamento dos recursos. Cita decisão administrativa.

- Assim, a distribuição de dividendos quer seja pela EVO Participações Ltda., pela Votorantim Corretora ou mesmo, por hipótese, pela ora Recorrida, jamais poderia se subsumir à hipótese de incidência do IRRF, uma vez que, por força do art. 10, da Lei nº 9.249/95, já citado acima, tal ato sujeita-se à isenção do imposto, não se instaurando, pois, relação jurídico-tributária para com o Fisco Federal.

- Logo, em tal hipótese, inexistindo obrigação de natureza tributária, sequer nascem os demais elementos dela decorrentes, em especial a sujeição passiva e a retenção do IRRF (ora contestada).

- Dessa breve explanação, já salta aos olhos que a Autoridade fiscal, além de fazer de tábuas de raiz todo ordenamento pátrio, ignorou a inexistência de relação jurídico-tributária que seja hábil à formação da prestação tributária ora exigida e, ainda, forçosamente colocou a Recorrida no polo passivo de obrigação tributária, tudo para tentar justificar seu ânimo arrecadatário.

- Repise-se, a obrigação tributária é inexistente no caso ora em debate, seja porque a distribuição de lucros, de forma proporcional ou desproporcional à participação dos sócios no capital social é isenta de tributação pelo imposto de renda, nos termos do artigo 10, da Lei nº 9.249/95, seja porque, sendo-lhe aplicável a incidência de IRRF prevista no artigo 7º da Lei 7.713/88, o que se admite apenas para argumentar, não há fato gerador do imposto em relação à Recorrida.

- A Recorrida nunca poderia ter figurado no polo passivo da exigência pretendida, por ausência da necessária subsunção tributária, do que decorre mais uma insubsistência evidente do AI o que impõe o seu cancelamento e a integral manutenção do Acórdão Recorrido.

Descabimento da Requalificação da Operação de Distribuição Desproporcional de Lucros: Legitimidade da operação

- A distribuição desproporcional de lucros em questão é legítima e hígida, não tendo a Recorrida incorrido em qualquer ilegalidade ou abuso que possa ter o efeito de desqualificar a operação efetuada.

Insubsistência do Lançamento por Fundar-se em Presunções

- A autuação está assentada em mera presunção, tendo a Autoridade Fiscal simplesmente considerado inexistentes a empresa Evo Participações Ltda., que integra o conglomerado econômico do qual a Recorrida faz parte. Assim o fez pretendendo considerar como pagamento de gratificações da Recorrida a seus diretores certas quantias pagas na operação de distribuição desproporcional de lucros à EVO Participações Ltda., por Votorantim Corretora.

- Da insubsistente descrição dos fatos narrados no TVF, o Auditor-Fiscal autuante acusou a Recorrida de praticar supostos ilícitos tributários consubstanciados em abuso de formas jurídicas, sem, contudo, citar qual dispositivo teria sido infringido *in casu*, de modo a deflagrar a exigência em tela.

- Muito pelo contrário, o Auditor-Fiscal autuante baseia suas convicções em afirmações totalmente genéricas e superficiais, sem juntar documentos que a seu ver fundamentariam suas alegações, limitando-se a mencionar os dispositivos legais atinentes aos juros e multa isolados, bem como à própria legislação que dispõe sobre a obrigatoriedade de retenção do IRRF sobre as gratificações supostamente pagas.

- Aliás, ainda que quisesse produzir prova de suas alegações, não lograria êxito em tal empreitada, uma vez que as operações foram devidamente amparadas pela legislação aplicável, sendo que em hipótese alguma a Recorrida incorreu em prática ilícita a justificar a presente autuação.

- A EVO Participações Ltda. é real e participa das atividades do conglomerado da Recorrida, não se tratando, *contrario sensu*, de mera “casca” ou empresa de fachada que faria jus à desconsideração perpetrada sem provas e/ou fundamentos pela Fiscalização.

- A EVO Participações Ltda. é importante quotista da Votorantim Corretora, uma vez que aquela empresa conta com diversos sócios, alguns deles diretores da própria Recorrida, que, por sua vez, possuem um *know-how* de grande valia para o conglomerado. Ou seja, há uma razão para a EVO Participações Ltda. existir, que é a melhor estrutura societária com o intuito de centralizar a administração do capital de seus sócios (é o próprio conceito de *holding*).

- Os Julgadores de primeira instância administrativa afirmaram ser hígido o lançamento simplesmente por estarem DESCRITOS fatos e dispositivos legais, mas sequer verificaram que tais “descrições” estão desamparadas de fatos concretos ou efetivas violações da legislação tributária, justamente porque pautadas em presunções.

- Ainda que haja fatos descritos e dispositivos legais citados em teoria no TVF, é imprescindível que estejam lastreados em situações reais no campo fenomênico da autuação. O fundamento em meras presunções, tanto o fato narrado como os dispositivos legais apontados, perdem o lastro e se contaminam pelo mesmo vício: presunção, o que não se pode admitir.

- O fato de a Recorrida ter apresentado suas razões de mérito não exclui a insubsistência do trabalho fiscal, uma vez que, conforme alertado na própria defesa, fez-se um esforço para tentar deduzir as razões pelas quais a presente autuação foi levada à cabo contra a Recorrida.

- A presunção aqui denunciada refere-se exatamente ao fato de que a Autoridade Fiscal não apontar uma lei sequer que teria sido infringida pela Recorrida. Muito pelo contrário, baseia sua atuação em meros “achismos”, “subjetivismos”, “suposições” ou seja, em mera presunção.

- As presunções, ensina a doutrina, podem ser simples ou legais. Para estas, determina o legislador a faculdade de se inferir, de um fato conhecido, outro cuja ocorrência não é certa.

- Diferem-se as presunções simples das legais, pelo fato de que aquelas decorrem do livre convencimento do aplicador da lei frente a um caso concreto. Por seu turno, as presunções legais, como diz o próprio nome, derivam de expressa disposição legal.

- Assim, enquanto na presunção simples, o aplicador da lei (juiz. fiscal etc) tem ampla liberdade para decidir sobre a sua aplicação ou não, na presunção legal, a Liberdade do aplicador da lei fica limitada: o legislador sobre ela dispõe e a parte requer sua aplicação, uma vez demonstrada a ocorrência das premissas previstas.

- Para se aferir a validade do AI, cumpre, num primeiro momento, verificar se ele ventila alguma hipótese de presunção legal. Salta aos olhos da Recorrida ser negativa a resposta a tal invocação.

- O AI invocou como fundamentos legais o artigo 9º, da Lei nº 10.426/02 (multa de ofício) e artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96 (juros isolados). Nenhum deles fala de presunção legal.

- Excluída a hipótese de presunção legal, temos que a atitude da Autoridade pode encontrar-se i) no campo das provas ou ii) no campo das presunções simples (não legais).

- Os fatos apontados pela Autoridade não se encontram no campo da prova direta, já que não há qualquer prova demonstrando a ilegalidade das operações aqui tratadas. Ao contrário, invocaram-se meras alegações totalmente infundadas, procurando-se, daí, inferir a ocorrência do fato gerador. Assim, se estivermos diante de uma prova, tratar-se-á de prova indireta.

- A prova indireta (por indícios), por seu turno, exige duas etapas: primeiramente, deve-se demonstrar que a ocorrência do indício é prova da concretização da hipótese de incidência. Depois, comprova-se, a partir dos meios comuns de prova, a ocorrência do indício referido.

- Já na presunção, a primeira etapa de demonstração é dispensada, entrando em seu lugar a experiência do aplicador da lei, à luz de sua observação cotidiana.

- Para apurarmos se estamos diante de uma prova por indícios ou de uma presunção, basta examinar se a Autoridade se preocupou em não apenas provar a ocorrência dos

indícios, mas também em demonstrar a relação de causalidade entre os indícios e o fato presumido, em decorrência da qual se poderia extrair a certeza da ocorrência do fato tributário.

- No caso em tela, isso não ocorreu. A Autoridade não demonstrou, logicamente, de que modo a distribuição desproporcional de dividendos a EVO Participações Ltda. poderia ser tida como ilegal a ponto de justificar sua inteira desconsideração. E dizer, não se consegue depreender do AI a mais pálida relação de causalidade entre as autuações e as operações em questão.

- O argumento da DRJ/SP1 de que “(...) *No entanto, verifica-se que não há no auto de infração ou no Termo de Verificação Fiscal qualquer menção ao lançamento fundamentado em presunções, sejam legais ou simples, como aduz o impugnante, (...)*” sequer deve ser considerado, uma vez que, como minuciosamente explicado acima, as presunções simples não estão previstas em nosso ordenamento jurídico.

- Com efeito, se o Fisco não comprova a ocorrência do fato gerador do tributo, nem mesmo por meio de indícios, é dever do Julgador considerar não comprovada a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária.

- A Recorrida se permite desenvolver o raciocínio. No caso da distribuição dos lucros de forma desproporcional para EVO Participações Ltda., mesmo que a EVO Participações Ltda. não existisse, como quer fazer crer a Autoridade Fiscal os diretores da Recorrida que receberam os pagamentos da EVO Participações poderiam ser sócios da Votorantim Corretora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. e, nesse caso, receberiam lucros de forma desproporcional, como possibilita a legislação societária e civil, e, da mesma forma, sobre essa distribuição de lucros não haveria retenção do IRRF. Assim, o lançamento sequer está baseado em fato que se relaciona aos efeitos do não pagamento dos tributos.

Veja-se, ademais, que a EVO Participações Ltda. é uma *holding* e, como tal, possui importante papel na gestão da Votorantim Corretora, uma vez que possui sócios/empregados *expertise* em administração de empresas. Aliás, nessa situação, a própria EVO Participações Ltda. é a sócia mais relevante da Votorantim Corretora, interferindo, diretamente, em sua gestão.

- Mesmo que se considerasse como válido o silogismo apresentado pela fiscalização, e convalidado pela Autoridade Julgadora *a quo*, não obstante ele não contenha a necessária relação de causalidade, a presunção simples é absolutamente vedada em nosso ordenamento jurídico.

- Neste sentido, pode-se categoricamente afirmar que a instauração do presente procedimento fiscal é arbitrária e ilegal, já que baseado exclusivamente na presunção de que houve ato ilícito supostamente praticado pela Recorrida.

- Em termos mais estritos, o correto seria classificar a atitude do fisco como uma “tentativa frustrada” de realização de autuação e confirmada, equivocadamente, pela DRJ/SP1. Nesse contexto, o lançamento teria sua essência reduzida a uma frágil presunção simples, igualmente insuficiente para a manutenção da exigência combatida.

Legalidade da Distribuição Desproporcional de Lucros

- A Votorantim Corretora é pessoa jurídica de direito privado, tendo seu quadro societário formado pela Recorrida (participação de 99,98% no capital da Votorantim Corretora) e por EVO Participações Ltda. (participação de 0,02% no capital da Votorantim Corretora).

- Conforme evidenciam as Atas de Reunião da Votorantim Corretora, as distribuições dos lucros foram deliberadas, de comum e expresso acordo entre a Recorrida e a EVO Participações Ltda., sócias daquela, da seguinte forma:

Distribuição de Lucros			
Ata de Reunião	Recorrida	EVO Participações Ltda	Doc. da Impugnação
30/06/2006	R\$ 4.210.000,00	R\$ 12.630.000,00	4
27/02/2007	R\$ 2.500.000,00	R\$ 7.500.000,00	5
29/06/2007	R\$ 2.667.500,00	R\$ 8.002.500,00	6
28/12/2007	R\$ 12.000.000,00	R\$ 36.000.000,00	7
05/09/2008	R\$ 3.125.000,00	R\$ 9.375.000,00	8

- Verifica-se que a distribuição dos lucros acima apontada, está em perfeita consonância com o Contrato Social da Votorantim Corretora, que dispõe, expressa e claramente, em sua Cláusula 8ª, parágrafo segundo, a possibilidade de distribuição desproporcional dos lucros.

- Como se depreende do trecho reproduzido acima, é facultado aos sócios de Votorantim Corretora definir a proporção dos lucros a serem distribuídos, desde que de comum acordo.

- Veja-se que, ao ser questionada pela D. Autoridade Fiscal sobre o motivo da distribuição desproporcional, prontamente a Recorrida respondeu que fora deliberado entre ela e a EVO Participações Ltda. por vontade comum, uma vez que o Contrato Social de Votorantim Corretora assim facultava.

- Além disso, tendo em vista que a EVO Participações Ltda. detinha papel relevante ao conglomerado econômico do qual a Recorrida faz parte, decidiu-se por esta forma de distribuição de lucros.

- De antemão, repare-se que em nenhum momento a Recorrida ocultou a razão da distribuição desproporcional de dividendos realizada por Votorantim Corretora, justamente pelo fato de tal procedimento ser previsto no competente instrumento de Contrato Social desta, bem como diante dessa faculdade estar garantida na legislação societária.

- Todavia, tanto a Autoridade Fiscal quanto a própria DRJ/SP1 insistem no erro, alegando que “(...) No entanto, é de se observar que não houve, por parte do contribuinte, nenhuma resposta plausível sobre a razão pela qual os sócios deliberaram nas Atas de Reunião

da Votorantim Corre/ora pela distribuição em quantum tão desproporcional. E também, nenhuma explicação neste sentido foi apresentada na impugnação colacionada. (...)”.

- Ou seja, a justificativa utilizada pela D. DRJ/SP1 para desconsiderar a operação societária aqui tratada e *“não houve, por parte do contribuinte, nenhuma resposta plausível”*. Em outras palavras, pretende a D. Autoridade Julgadora descaracterizar a distribuição de lucros desproporcional pelo fato de que a Recorrida não ter apresentado justificativa plausível para tanto. Ora, o que seria “justificativa plausível”? Para a DRJ/SP1 seria uma, para a Recorrida outra, e assim por diante. A simples expressão “justificativa plausível” dá uma conotação de subjetivismo.

- Mais uma vez está-se diante da ilegal e arbitrária atitude tanto da DRJ/SP1 quanto da D. Autoridade Fiscal. A Recorrida não quer constranger mais ainda o trabalho fiscal realizado, mas não há outra saída. As justificativas utilizadas pelas Autoridades Administrativas se mostram em patente afronta ao artigo 142, do CTN, bem como aos princípios basilares do direito tributário (segurança jurídica, legalidade, razoabilidade, impessoalidade, moralidade, etc).

- A operação aqui tratada - distribuição desproporcional de lucros – conta com amparo legal, sendo que a Recorrida, em momento algum, infringiu a legislação a si aplicável.

- É claramente comum no direito societário a distribuição desproporcional dos lucros. Tanto é assim que os artigos 1.007 e 1.008, do Código Civil.

- Por outro lado, não é prevista exigência de contrapartida econômica à distribuição de lucros na forma desproporcional, como quer fazer crer a Autoridade Fiscal. Essa alegação uma mera suposição destituída de base legal.

- A possibilidade de distribuição de lucros, desde que prevista no contrato social, é confirmada pela própria Receita Federal do Brasil, conforme se depreende da seguinte Solução de Consulta 46/10 da Superintendencia Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal.

- A Autoridade Fiscal está simplesmente desconsiderando o negócio jurídico (i.e. atas de assembleia realizadas entre a Recorrida e a EVO Participações Ltda.). Ora, as Atas de Assembleia que definiram a distribuição desproporcional de dividendos são perfeiramentc existentes, válidas e eficazes e, portanto, não podem simplesmente ser ignoradas pela Agente Fiscal autuante, uma vez que cfcrivamente produziram efeitos no mundo jurídico.

- A declaração da vontade da Recorrida e da EVO Participações Ltda. contam com amparo na legislação societária e no próprio Contrato Social da Votorantim Corretora, que permite a distribuição desproporcional de lucros. Portanto, tal operação é legítima.

- Quer fazer crer a Autoridade autuante que a Recorrida somente poderia concordar com a distribuição de lucros desproporcional caso a EVO Participações Ltda. tivesse lhe prestado algum tipo de serviço. Grande falácia e mais uma alegação sem fundamento. Simplesmente, a Autoridade Fiscal olvida o fato da existência de liberdade contratual, da livre vontade das partes. Ora, por que a Recorrida teria de ter obtido alguma vantagem ou contraprestação econômica para concordar que a EVO Participações Ltda. recebesse mais lucros?

- E, inovando na análise da autuação, os Julgadores de piso pretenderam criar, como condição à distribuição desproporcional de lucros, a existência não só de “justificativa plausível”, mas também de uma “razão lógica” à essa forma de distribuição e, fundados nesta pretensão absolutamente subjetiva e carente de fundamentação legal, concluíram que a inobservância da condição “criada” configuraria abuso de direito.

- O raciocínio desenvolvido pela DRJ/SP1 não tem amparo legal e distancia-se e muito do caso concreto, em que é reconhecida a existência da empresa beneficiária dos dividendos (EVO Participações Ltda.), o que de *per se* consubstancia razão lógica e plausível à distribuição realizada.

- Não cabe ao Julgador criar condição não prevista em lei para que se afigure legítimo o exercício de um direito legalmente garantido.

- Como se viu, a legislação societária não requer “justificativa plausível” alguma para que se afigure viável a distribuição desproporcional de lucros, mas sim estabelece apenas a necessidade de previsão no contrato social, o que foi observado *in casu*.

- Se fosse necessária tal “justificativa plausível” a que faz menção a DRJ/SP1, esta seria exatamente o fato de que a EVO Participações Ltda. é importante quotista da Votorantim Corretora, uma vez que aquela empresa conta com diversos sócios, alguns deles diretores da própria Recorrida, que possuem um *know-how* de grande valia para o conglomerado. Ou seja, há uma razão para a EVO Participações Ltda. existir – o que sequer questionado pela DRJ/SP1 -, que é a melhor estrutura societária com o intuito de centralizar a administração do capital de seus sócios.

Com relação ao segundo item – *os lucros distribuídos por Votorantim Corretora são pagos na mesma época, ou próxima, do PLR* - mais uma suposição infundada.

- Isto, porque, fazendo-se um exercício em sentido contrário, estar-se-ia diante da situação em que a distribuição desproporcional dos lucros estaria limitada a certas datas. A aproximação das datas de distribuição de PLR e dos dividendos é uma mera coincidência ate porque, normalmente, ambos os pagamentos se dão após a apuração dos lucros das empresas, não se prestando à desconsideração total da distribuição de lucros, tampouco à sua classificação como pagamento de gratificações e por pessoa diversa da fonte pagadora originária.

- Tivesse mesmo a Recorrida a intenção de pagar gratificações a seus diretores por meio de distribuição de lucros, não haveria motivo para ela ter efetivamente pago gratificações a seus diretores no período ora contestado. Como se depreende dos documentos contábeis e fiscais da época, a Recorrida efetivamente pagou gratificações a seus diretores.

- Não devem prevalecer as alegações que partem da premissa equivocada de impossibilidade da distribuição de lucros de forma desproporcional facultada no contrato social de Votorantim Corretora e assegurada legalmente.

- Deve-se também ter em mente que não é verdadeira a alegação da Autoridade Fiscal de que restaria evidente que a vontade da Recorrida ao ceder seus dividendos a EVO Participações Ltda., objetivaria, na verdade, gratificar seus diretores pelo trabalho e os lucros que estes geraram.

- A uma, porque a Recorrida acordou com a EVO Participações Ltda. a distribuição desproporcional dos lucros, conforme faculdade prevista no contrato social de Votorantim Corretora, bem como da própria legislação societária.

- A duas, porque, como reconhecido pela própria Autoridade autuante, nem todos os cotistas da EVO Participações Ltda. são diretores da Recorrida.

- A Autoridade julgadora infra alega que “(...) *Todavia, observa-se que o demonstrativo apresentado pelo impugnante (fl 137) apenas demonstra valores supostamente pagos aos diretores do grupo, no período de 2006 a 2008, com a seguinte denominação: ‘Diretores Banco’ ‘Diretores Asset’, “Diretores BV Financeira’, ‘Diretores Corretora’ e ‘Diretores BV Sistemas’. Verifica-se que nestes demonstrativos não foram discriminados os nomes dos diretores, sócios ou funcionários das empresas do grupo e também não foi relacionada a empresa Evo Empreendimentos e Participações Ltda. (...)’*”.

- Olvidou, entretanto, a DRJ/SP1 de analisar a petição apresentada pela Recorrida, em 04/04/2012, por meio da qual restou listada a composição de sua Diretoria, o que corrobora o quanto exposto acima.

- Basta confrontar-se o rol de beneficiários dos dividendos pagos por EVO Participações Ltda. - evidenciados nos respectivos Contratos Sociais (Doc. 03 do Recurso Voluntário) - com o quadro de diretores da Recorrida da época - evidenciados nas Atas de Assembleia Geral Extraordinária de 29/04/2005, 25/07/2005, 15/02/2006, 28/04/2006, 07/08/2006, 07/11/2006, 30/04/2007, 30/04/2008, (Doc. 04 do Recurso Voluntário), do que se verifica que não são as mesmas pessoas, isto é, os beneficiários dos dividendos não são diretores da Recorrida. Para elucidar de forma objetiva esta evidencia, colaciona-se, abaixo, relação dos beneficiários dos dividendos que não são diretores da Recorrida:

Sócios da EVO Participações LTDA.	2006	2007	2008
	Diretor do Banco Votorantim?	Diretor do Banco Votorantim?	Diretor do Banco Votorantim?
Paulo Ribeiro de Mendonça	NAO	Não	NÃO
Luis Henrique Campana Rodrigues	NÃO	NÃO	NÃO
Paulo Geraldo Oliveira Filho	NÃO	NAO	NÃO
Dídimo San una Fernandes Junior	NÃO	NAO	NÃO
Eduardo Antonio Morcelli	NÃO	NAO	NAO
Geraldo Donizeti da Silva	NÃO	NÃO	NÃO

- Como facilmente se percebe, nem todos os sócios da EVO Participações Ltda., beneficiários dos dividendos, são diretores da Recorrida.

- Todavia, essa simples constatação passou despercebida pela DRJ/SP1, eis que viciada na ideia de que a Recorrida teria a única intenção de causar dano ao Erário.

- Para que fizesse algum sentido o raciocínio formulado pela Autoridade Fiscal e pela DRJ/SP1, todos os coristas de EVO Participações Ltda. teriam de compor a diretoria da Recorrida, o que não ocorre *in casu*.

Inexistência de Abuso de Direito

- Antes de se adentrar a este tópico do recurso, a Recorrida se permite a desenvolver mais um raciocínio. No início desta peça, a Recorrida chamou a atenção dos Ilustres Conselheiros acerca da mudança de fundamentação perpetrada pela DRJ/SP1. Enquanto que o lançamento fiscal tratou a presente operação como *abuso de forma*, a DRJ/SP1 acusa a Recorrida de ter cometido *abuso de direito*. Embora sutil a distinção entre esses dois institutos, as suas consequências são completamente diversas.

- No *abuso de direito*, a consequência dessa alegação é exatamente a desconsideração da própria distribuição desproporcional de lucros. Já no *abuso de forma* a consequência é a desconsideração da própria EVO Participações Ltda., eis que considerada mera “casca”, “empresa fantasma”. Nenhum desses institutos ocorreu *ia casu*.

- Com efeito, a fundamentação utilizada pela DRJ/SP1 para a constatação de *abuso de direito* é a ausência de “justificativa plausível” para a distribuição desproporcional de lucros. Ora, não há na legislação societária e civil a exigência de *justificativa plausível*, apenas a previsão da distribuição em contraio social, o que ocorreu.

- Além disso, como já demonstrado, tendo em vista que a EVO Participações Ltda. é impórtame quotista da Votorantim Corretora, uma vez que aquela empresa conta com diversos sócios, que, por sua vez, possuem um *know-how* de grande valia para o conglomerado, deliberou-se pela distribuição desproporcional de lucros. Este fato não pode ser desconsiderado pela DRJ/SP1.

- Por outro lado, a D. Autoridade Fiscal baseia a sua conclusão de ter ocorrido *abuso de forma* por considerar a própria EVO Participações Ltda. como se depreende do seguinte trecho do TVF, *in litteris*:

“(…) 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 esses 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”. (item 2.11, “f”, fls. 3 do TVF) (Grifos das contrarrazões)

- Todavia, olvidou-se a Autoridade Fiscal de que há uma razão para a EVO Participações Ltda. existir, uma vez que esta e a melhor estrutura societária para o grupo econômico, a fim de centralizar a administração do capital de seus sócios na EVO Participações Ltda. (próprio conceito de *holding*).

- Repare-se, ademais, que a existência da EVO Participações Ltda. sequer foi questionada pela DRJ/SP1, tornando se essa questão incontroversa. Aliás, a DRJ/SP1 muda completamente a fundamentação da presente autuação, pois, de um lado, reconhece a tese da Recorrida de que não há que se falar em *abuso de forma*, mas, por outro lado, muda o fundamento da autuação, afirmando, categoricamente, que teria ocorrido *abuso de direito*.

- Portanto, desde já resta demonstrada a improcedência das alegações tanto da Autoridade Fiscal quanto da DRJ/SP1.

- O CARF, em situações análogas à que versam os presentes autos, já reconheceu que não podem prevalecer os lançamentos de ofício constituídos com base na premissa de que, supostamente, não há propósito negocial nas operações fiscalizadas, conforme demonstra a ementas a seguir colacionada:

- Ademais, em direito tributário não existe qualquer empecilho em o contribuinte agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão), como ocorreu no caso.

- Consignou-se que, desde que o contribuinte atue conforme a lei - o que é o caso - 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.

- Historicamente a legislação brasileira garante aos contribuintes o direito de estruturar suas operações de maneira mais eficaz da perspectiva tributária, desde que dentro dos limites legais (Elisão Fiscal ou Planejamento Tributário). Em outras palavras, a estruturação de negócios com o objetivo de obter uma legítima economia fiscal, presumindo-se que todas as operações serão realizadas com efetiva idoneidade e que os negócios jurídicos serão válidos e regulares, com a apropriada correlação entre a forma e o conteúdo. Cita doutrina.

- A liberdade de auto-organização encontra proteção do ordenamento jurídico pátrio em virtude dos princípios constitucionais da legalidade, combinados com os princípios garantidores da propriedade e da livre iniciativa.

- Considerando-se o princípio da legalidade, bem como que a Constituição Federal garante a propriedade privada e o livre exercício de qualquer atividade econômica (artigo 170), tem-se assegurada a garantia da liberdade de auto-organização, desde que esta auto-organização se dê por meios lícitos e não expressamente vedados em lei. Neste caso, em virtude da reserva absoluta, não compete às Autoridades Fiscais descaracterizar tais atos e negócios jurídicos.

- O conceito de Elisão Fiscal é diametralmente oposto ao de “Evasão Fiscal”, que consiste, grosso modo, no uso de fraude, sonegação ou simulação para ocultar o fato gerador de tributos já ocorrido. Neste particular, vale observar que a fraude, sonegação e a simulação sempre foram práticas expressamente coibidas pelo artigo 149 do CTN, que permite que as autoridades fiscais efetuem o lançamento dos tributos e o revisem de ofício, no seu prazo de decadência, caso o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

- A fraude representa o engano malicioso promovido de má-fé para ocultação de fatos; induz à evasão fiscal e se caracteriza pela manipulação dolosa do fato gerador do tributo (artigo 72, da Lei nº 4.502/1964).

- Da mesma forma, a sonegação, a exemplo da fraude, também se encontra definida na Lei nº 4.502/196, que dispõe, em seu artigo 71, ser a sonegação *toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal sua*

natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (...).”

- Já o conceito de simulação - e práticas simuladas (evasivas) - é trazido pelo artigo 167 do Código Civil, configurando simulação a operação: (a) que aparentemente conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem; (b) que contenha declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (c) realizada com documentos antedatados ou pós-datados. Cita doutrina.

- Todavia, deve-se ponderar um ponto: em momento algum, a Autoridade Fiscal embasou a presente autuação em dolo, fraude ou simulação, motivo pelo qual não cabe nessa altura. Portanto, descartada a hipótese de suposta Evasão Fiscal.

- De mais a mais, ao longo do tempo foi criado pela doutrina e jurisprudência outro critério para aferir a ocorrência de Evasão Fiscal, qual seja, a necessidade de motivação econômica (“*business purpose*”). Segundo essa corrente, não basta a licitude dos atos nem a intenção do agente, mas o conteúdo econômico e a representação efetiva do ato diante da realidade econômica e social. Assim, apesar de “lícito”, o ato jurídico praticado apenas com o intuito de diminuir o ônus tributário ao contribuinte, configurar-se-ia abuso de forma e deveria ser combatido.

- Neste contexto de práticas ilícitas com intuito de lesar o erário, apontam-se outro elemento, que é a figura do abuso de direito, cujo conceito foi trazido pelo CC/02, no artigo 187, segundo o qual “*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 (...).*”

- Observe-se que o Código Civil preceitua, portanto, que o excesso cometido pelo titular de um direito em seu exercício será caracterizado como ato ilícito, na medida em que extrapola manifestamente os limites de seu fim econômico ou social, boa-fé ou bons costumes. A introdução de tal dispositivo no ordenamento jurídico reforçou a aplicação deste conceito pelo intérprete do Direito, especialmente as Autoridades Fiscais, para fins de identificação de prática evasiva pelos contribuintes. Em relação a esta figura, note-se que a preocupação não se limita à existência do direito, mas, sim, aos limites para seu exercício. Cita doutrina.

- A figura do abuso de direito e do *business purpose* deve ser refutada, ou, ao menos, utilizada com cautela, sob pena de ferimento aos principais princípios norteadores do direito tributário.

- Todavia, ainda que se admita a existência da figura do abuso de direito no Direito Tributário, poder-se-ia depreender que estaria configurado o abuso, ainda que existente o direito, nas hipóteses em que o exercício deste é realizado como forma de (i) distorção da finalidade do poder ou do direito prevista pelo ordenamento; ou ii) distorção funcional, ao inibir a eficácia da lei aplicável.

- Contudo, nenhuma das duas condutas acima descrita se verifica *in casu*, o que de *per se* afasta o abuso de forma alegado pela fiscalização. Isso, porque a Recorrida e a EVO Participações Ltda. acordaram expressamente em fazer a distribuição de lucros de forma

desproporcional. Frise-se aqui que o negócio jurídico foi realizado não para obter um resultado societário, mas em face da legislação societária (distribuição desproporcional de dividendos).

- No que tange a esse ponto da defesa, a DRJ/SP1 tenta explicar a atitude ilegal e arbitrária da Autoridade Fiscal com base no artigo, 116, do CTN. Todavia, a regra contida no parágrafo supramencionado não tem aplicabilidade automática, uma vez que o próprio texto ressaltou que a mesma carece de futura regulamentação, inclusive quanto aos procedimentos que a autoridade administrativa, cuja atividade é vinculada à lei, pode/deve adotar.

- Além disso, como se disse, nem todos os acionistas da EVO Participações Ltda., que receberam os lucros da Votorantim Corretora, eram diretores da Recorrida, o que evidencia o descabimento da alegação fiscal de que a Recorrida pretendia, única e exclusivamente, pagar de forma disfarçada gratificações a seus diretores e funcionários.

- Por outro lado, como será demonstrado em tópico específico adiante, a inexistência da EVO Participações Ltda. não descaracterizaria de *per se* a distribuição desproporcional dos lucros e seu enquadramento na pretensão fiscal de pagamento de gratificação - uma vez que, em tal hipótese, os sócios quotistas de EVO Participações poderiam o ser da Votorantim Corretora e, de igual forma, poderia haver a distribuição dos lucros de forma não proporcional, não havendo a retenção do IRRF.

- Por fim, verifica-se que a EVO Participações Ltda. é importante quotista da Votorantim Corretora, uma vez que aquela empresa conta com diversos sócios, alguns deles diretores da própria Recorrida, que, por sua vez, possuem um *know-how* de grande valia para o conglomerado. Ou seja, há uma razão para a EVO Participações Ltda. existir, que é a melhor estrutura societária com o intuito de centralizar a administração do capital de seus sócios (é o próprio conceito de *holding*).

- Por outro lado, tem-se que a distribuição dos lucros da Votorantim Corretora se deu diretamente com a EVO Participações Ltda., não havendo cruzamento de tal fluxo financeiro com recursos da Recorrida, como demonstram os extratos bancários da EVO Participações Ltda. Também por esse motivo, causou estranheza à Recorrida o fato de ela ser autuada, mormente não ter recebido e muito menos pago valor algum à EVO Participações Ltda.

- Além dessas considerações, não se pode olvidar que, para se concluir pela ocorrência de abuso de forma, a operação tida por *abusiva* tem de ser analisada em sua inteireza e não de maneira individualizada (como fez a fiscalização). Isto, pois, inarredavelmente, o *planejamento tributário* é uma conjugação de negócios. Diante disso, no caso em tela, qualquer alegação de ocorrência de abuso de forma na distribuição desproporcional dos lucros deveria estar baseada na existência de uma série de negócios tidos por abusivos ao seu redor. Entretanto, a fiscalização passou longe de demonstrar isso.

- A Autoridade Fiscal questiona exclusivamente a distribuição de lucros. Em momento algum verifica a efetividade dos lucros da Votorantim Corretora, atos societários que embasaram a operação, se todos os quotistas da EVO Participações Ltda. realmente seriam diretores da Recorrida, etc.

- Ora, tivesse a Autoridade Fiscal mais atenta, verificaria que inexistiu abuso de direito, seja da forma jurídica seja na interpretação da legislação, uma vez que os negócios

jurídicos praticados pela Recorrida tiveram evidente motivação no plano societário e não se resumiram à obtenção de vantagem fiscal.

- No presente feito, a “causa” a que faz menção o Ilustre Conselheiro c a distribuição desproporcional de lucros, que, por sua vez, coma com amparo legal e foi realizada em consonância com a documentação societária das empresas envolvidas. Logo, ainda que o “motivo” (elemento subjetivo) fosse a economia fiscal - que, como será demonstrado cm tópico específico, não foi a intenção da Recorrida - este não seria suficiente para justificar a desconsideração *in totum* da operação de distribuição desproporcional de lucros engendrada por Votorantim Corretora, eis que tal procedimento não é ilícito, tampouco vedado pela legislação.

- Portanto, não há que se falar em abuso de forma c nem de ilicitude da operação, uma vez, restou demonstrado que a intenção da Recorrida e da EVO Participações Ltda. realmente era a distribuição desproporcional dos lucros, conforme possibilita a legislação societária e civil.

- Ora, tendo a Autoridade Fiscal se esquivado de comprovar a ocorrência do fato gerador no presente caso, bem como não tendo trazido qualquer prova que poderia embasar suas alegações, não há que se manter o presente lançamento, fundado, como se viu alhures, em meras presunções.

- Resta demonstrada a legalidade da distribuição de lucros desproporcional acordado entre a Recorrida e a EVO Participações Ltda., devendo ser cancelada a presente autuação.

- Portanto, não há que se falar em abuso de forma e nem de ilicitude da operação, uma vez, restou demonstrado que a intenção da Recorrida e da EVO Participações Ltda. realmente era a distribuição desproporcional dos lucros, conforme possibilita a legislação societária e civil.

- Ora, tendo a Autoridade Fiscal se esquivado de comprovar a ocorrência do fato gerador no presente caso, bem como não tendo trazido qualquer prova que poderiam embasar suas alegações, não há que se manter o presente lançamento, fundado, como se viu alhures, em meras presunções.

- Diante de todo exposto, resta demonstrada a legalidade da distribuição de lucros desproporcional acordado entre a Recorrida e a EVO Participações Ltda., devendo ser cancelada a presente autuação.

Ausência de Vantagem Fiscal Decorrente da Mera Existência de EVO Participações

- Por outro lado, deve-se esclarecer que a existência de EVO Participações Ltda. não acarretou vantagem fiscal alguma ã Recorrida, o que afasta de *per se* não se estar diante de planejamento tributário puro e simples como quer fazer crer a Autoridade fiscal autuante.

- Como se disse, para que a tese da Autoridade Fiscal fizesse algum sentido, todos os sócios da EVO Participações Ltda. necessariamente deveriam ser diretores da Recorrida. Como já demonstrado, não é a situação a que se enfrente no presente caso.

- Outrossim, fazendo-se um exercício hipotético e considerando que realmente não haveria motivo para a distribuição desproporcional de lucros, ter-se-ia a seguinte situação: caso a EVO Participações Ltda. não existisse, os seus sócios beneficiários dos dividendos poderiam ser sócios de Votorantim Corretora sendo-lhes pagos diretamente os dividendos.

- Assim, a simples existência da EVO Participações Ltda. não resulta, de modo algum, em vantagem fiscal à Recorrida.

- Veja-se, ademais, que, caso a intenção da Recorrida fosse gratificar seus diretores, adotando-se a linha de raciocínio da Autoridade Fiscal, sobre esse pagamento deveria haver a retenção do IRRF e a incidência das Contribuições Previdenciárias. Porém, nessa hipótese, a Recorrida poderia ter procedido de modo a considerar tais valores como remuneração integrante de salário, sendo que tais parcelas, inclusive o IRRF, seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e CSLL, enquanto despesas operacionais e imposto já pago, o que, por certo, geraria economia fiscal muito superior à alegada economia previdenciária e de IRRF ora atuada.

- Ou seja, de um lado se pagariam Contribuições Previdenciárias e IRRF, mas, por outro lado, a Recorrida deduziria da base de cálculo do IRPJ e CSLL os valores pagos, cujo impacto fiscal seria muito mais vantajoso que a pretensa economia fiscal alegada pela Fiscalização como fundamento da autuação ora impugnada.

- Por outro lado, se a Recorrida objetivasse pagar gratificação aos seus diretores, como faz crer Autoridade Fiscal ao alegar que *“os lucros distribuídos pela Votorantim Corretora são pagos na mesma época, ou próxima, do PLR atribuído aos empregados”* (item 2.11, c, do TFV), é fato que poderia ter pago diretamente aos mesmos, sendo certo que, mesmo na condição de diretores, por serem estes empregados da Recorrida, os valores não estariam sujeitos à incidência de Contribuições Previdenciárias.

- Portanto, de uma forma ou de outra, chega-se à conclusão de que a distribuição desproporcional de dividendos por Votorantim Corretora à EVO Participações Ltda. não gerou vantagem fiscal alguma à Recorrida, o que fica evidenciado, adotando-se o mesmo raciocínio desenvolvido pelo Auditor-Fiscal autuante, pelo fato de haver outras formas de a Recorrida pagar gratificação a seus diretores e com efetiva geração de economia fiscal.

- A DRJ/SP1 ao combater as evidências acima, se enrola mais uma vez, jogando ao ar argumentos que sequer fazem sentido.

- Segundo ela, as gratificações que poderiam ser pagas diretamente aos Diretores da Recorrida não seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, de acordo com o artigo 303 e 463, do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99 - Além disso, sobre os valores pagos a título de gratificações, também incidiriam as Contribuições Previdenciárias, conforme estabelece o artigo nº 22, da Lei nº 8.212/91.

- Com efeito, os valores pagos aos diretores empregados da Recorrida, com vínculo empregando, são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, como perfilha o entendimento deste E. CARF. Cita Acórdão nº 105-14.815.

- Assim, os valores que seriam pagos diretamente aos Diretores da Recorrida a título de gratificações poderiam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ, cujo impacto fiscal seria muito mais vantajoso que a pretensa economia fiscal alegada pela Fiscalização como fundamento da autuação.

- Não de outra forma, tem-se que *in casu* a conduta da Recorrida de forma alguma causou dano ao Erário Federal. Como se bem sabe, em matéria tributária, além da demonstração obrigatória do intuito exclusivo de não recolher ou reduzir tributos, exige-se a prova do dano efetivo ao Fisco. Não havendo tal comprovação, não há que se falar em infração.

- Em suma, a distribuição de dividendos de forma desproporcional não ocasionou vantagem fiscal muito menos a prática de uma ilicitude. A Recorrida não praticou atos para obter um tratamento fiscal mais benéfico, ao qual ela não teria direito. Ao revés, a Recorrida já se encontrava em perfeitas condições para a aplicação da norma fiscal.

- Em vista disso, também por estar provado que a Recorrida não obteve economia fiscal na operação em tela, cai por terra o esforço argumentativo da Autoridade Fiscal e da DRJ/SP1 pela existência de abuso de forma ou planejamento tributário, o qual somente teria lugar, no mínimo, se evidenciada elisão fiscal efetiva manejada pela Recorrida, pelo que há de ser reconhecida a insubsistência da autuação e cancelados os débitos que exige.

Voto Vencido

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O presente apelo foi admitido para rediscussão das matérias denominadas:

- a) requalificação das operações noticiadas como distribuição de lucros por terceiro para operações de pagamento de remuneração da recorrente a seus diretores, o que implicaria a sujeição passiva tributária da recorrente; e
- b) exigência da multa por não retenção ou recolhimento do IRRF nas operações em que terceiro distribui lucros cedidos pela recorrente.

QUESTÃO PRELIMINAR

O Contribuinte inicia suas contrarrazões argumentando que não houve, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contestação acerca dos juros isolados. No seu entender, como essa parcela do lançamento independe da sorte da multa isolada, dada a autonomia entre seus fundamentos legais, a decisão pelo afastamento dessa multa teria se tornado definitiva.

Ocorre que a argumentação apresentada carece de coerência lógica. Parece sobremaneira óbvio que a existência dos juros isolados decorre do lançamento da multa isolada, ou seja, uma vez afastada a multa, ao revés do elucubra o Recorrente, os juros isolados seguem a mesma sorte e vice-versa.

Por certo, o fato de o fundamento legal da multa ser diverso daquele previsto para os juros, não confere a essa última parcela a propalada autonomia, muito menos a torna independente da primeira, de sorte que não há como acolher as razões da ora Recorrida.

Ademais, não há no voto vencedor da decisão atacada qualquer fundamento autônomo tendente a afastar a parcela lançada a título de juros, o que corrobora o entendimento aqui exposto e afasta por completo as pretensões do Sujeito Passivo quanto a essa questão.

CONHECIMENTO

Em relação ao conhecimento, tem-se que o Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

Insta ressaltar que, de acordo o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o Recurso Especial de Divergência é cabível nas situações em que as diferentes turmas deste órgão de julgamento administrativo, diante de contextos fáticos semelhantes, apresentem interpretações divergentes em relação à legislação tributária. Além disso, o RICARF estabelece inúmeros outros requisitos que, uma vez inobservados, impedem o seguimento de recursos dessa espécie, consoante se observa da transcrição do citado dispositivo, naquilo que interessa à presente análise:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

[...]

De se ressaltar que, diferentemente do que se argui nas contrarrazões, inexistente no Regimento Interno do CARF qualquer previsão quanto à necessidade de cotejo analítico como elemento essencial para caracterizar a divergência, tampouco a jurisprudência administrativa majoritária respalda entendimento nesse sentido. O que a norma regimental estabelece é a demonstração analítica da divergência, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados

que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido, ônus adequadamente adimplido pela Fazenda Nacional, conforme é possível constatar da simples leitura da peça recursal.

De outra parte, também não se sustenta o argumento segundo o qual o fato de a decisão recorrida está fundamentada na inocorrência do fato gerador da obrigação tributária acabaria por esvaziar o interesse recursal da União, em virtude da não apreciação das questões relacionadas ao mérito do lançamento.

Ora, considerando-se que o apelo visa rediscutir a possibilidade de atribuição de sujeição passiva em relação ao IRRF a quem não tenha efetuado diretamente o pagamento de remuneração sujeita à incidência do imposto sobre a renda de pessoa física, e sendo esse o fato que motivou o cancelamento da exigência tributária, uma vez admitida essa possibilidade, mesmo que se entenda que o mérito do lançamento não foi objeto da decisão desafiada, não há que se falar em falta de interesse recursal. Aliás, como destacado na própria peça de contrarrazões, em situações como essas o procedimento adequado é a restituição dos autos ao Colegiado Ordinário para o exame das matérias que não tenham sido efetivamente enfrentadas por ocasião da apreciação do recurso voluntário.

Especificamente em relação à primeira matéria, cujo paradigma é o Acórdão nº 2301-004.133, a situação fática nele abordada é exatamente a mesma verificada na decisão recorrida, com a diferença de que o lançamento ali efetuado refere-se a contribuições previdenciárias e não a multa por falta de retenção na fonte do imposto sobre a renda. A despeito disso, e das alegações feitas pelo Sujeito Passivo, o que está em voga, repise-se, é a possibilidade de atribuição de sujeição passiva a quem não tenha efetuado diretamente o pagamento de determinada vantagem.

A esse respeito, a decisão recorrida foi pela impossibilidade de a Contribuinte figurar no polo passivo da obrigação tributária, tendo em vista não haver sido a responsável direta pelo repasse dos recursos considerados de natureza remuneratória aos seus diretores estatutários. No entender do redator do voto condutor do julgado vergastado, essa situação estaria em desacordo com o art. 142, do CTN, eis que se teria incorrido em erro na identificação do sujeito passivo. Senão vejamos:

Em síntese: Contribuinte é aquele que auferiu renda. Responsável é aquele que pagou o rendimento auferido 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):

[...]

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.

[...]

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!

[...]

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?

No julgado paradigmático, em que se discutiu a mesmíssima operação, não houve qualquer referência a erro de sujeição passiva ou a afronta ao art. 142 do CTN e é exatamente aí que reside a divergência de interpretação da norma tributária, estando correta a avaliação feita no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, nos seguintes termos:

O cotejo entre os julgados evidencia o dissídio interpretativo arguido, vez que, diante da mesma operação e do mesmo contribuinte, os resultados obtidos no recorrido e no paradigma diferem quanto à interpretação de norma geral, consubstanciada no art. 142 do CTN. No paradigma, o Colegiado entendeu que houve abuso de direito, de forma que a requalificação jurídica dos fatos efetuada pela fiscalização foi mantida. Já no recorrido, embora a tese adotada no paradigma tenha sido replicada no voto do relator, o Colegiado adotou outro entendimento, reputando que ocorreu a operação tal como qualificada pelo sujeito passivo.

Veja-se que, ao revés do que se defende em sede de contrarrazões, a possibilidade de requalificação das operações noticiadas como distribuição de lucros por terceiro para operações de pagamento de remuneração aos diretores estatutários da Recorrente foi objeto tanto do acórdão recorrido quanto do paradigma, não havendo que se falar em inexistência de prequestionamento. Além do que, de acordo com o § 5º do art. 67 do Anexo II do RICARF, prequestionamento e requisito exigido exclusivamente para o seguimento de recursos de divergência interpostos por contribuintes.

Cabe destacar que a legislação interpretada de forma divergente, art. 142 do CTN, foi expressamente indicada na peça recursal, de conformidade com o exigido no § 1º do citado

art. 67 do Anexo II da norma regimental. Ressalte-se ainda que o dissenso interpretativo suscitado diz respeito a norma de caráter geral, sendo, portanto, despicando o fato de as decisões cotejadas fazerem referência a tributos regidos por legislações diversas.

Relativamente à segunda matéria, exigência de multa por não retenção ou recolhimento do IRRF nas operações em que terceiro distribui lucros cedidos pela recorrente, assim como a decisão recorrida, o paradigma, Acórdão nº 9202-003.834, trata multa de isolada em razão da não retenção e recolhimento de IRRF. No caso retratado nessa decisão tem-se que a proprietária de empreendimento imobiliário contratou uma empresa de corretagem para promover comercialização das unidades integrantes desse empreendimento.

A negociação das unidades imobiliárias era feita por intermédio de corretores pessoas físicas e, de acordo com o modelo de negócios estruturado pela empresa responsável pelo processo de comercialização, as comissões destinadas a esses corretores eram pagas diretamente pelos compradores dos imóveis.

Não obstante, a decisão consubstanciada no segundo paradigma foi no sentido de que os corretores pessoas físicas prestaram serviços à empresa corretora de imóveis e que o fato de o pagamento das comissões decorrentes da venda das unidades imobiliárias ter sido efetuado diretamente pelos compradores dessas unidades não tinha o condão de desnaturar o negócio jurídico e, a despeito da inexistência fluxo financeiro, o Colegiado concluiu pela manutenção da empresa corretora de imóveis no polo passivo da obrigação tributária.

Por outro lado, e como esclarecido alhures, no voto condutor do julgado desafiado o lançamento foi anulado por vício material, em razão de se considerar que inexistiria a relação jurídico-tributária estabelecida pelo Fisco, sob o argumento de que, *“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”*.

De se notar que apesar de as operações examinadas nos acórdãos recorrido e paradigma serem diversas, a discussão empreendida pelos diferentes colegiados foi sobre a necessidade de fluxo financeiro entre empresa responsável por remunerar pessoas físicas e os destinatários da remuneração para a manutenção da condição de sujeito passivo da exação, sendo que na decisão recorrida entendeu-se que somente quem credita a remuneração pode se inserido no polo passivo da obrigação tributária, ao passo que, no paradigma, considerou-se que o fato de o pagamento haver sido efetuado por terceiros não desnatura o negócio jurídico e nem afasta a responsabilidade por reter e recolher o imposto respectivo.

Vê-se, portanto que, em face de contextos fáticos semelhantes, os julgados cotejados adotaram conclusões em sentidos diversos, o que impõe o reconhecimento da divergência de interpretação.

Em virtude disso, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Tendo em vista que fiquei vencido no conhecimento, deixo de me manifestar acerca do mérito do apelo fazendário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho

Fl. 33 do Acórdão n.º 9202-010.480 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16327.721757/2011-59

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira – Redator Designado

Com o devido pedido de desculpas, ousou discordar do entendimento do ilustre Relator, em que pesem os bem fundamentados argumentos por ele apresentados.

Não se pode conhecer do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional. Explico.

O recurso especial tem seu cabimento regido pelas disposições do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, RICARF, contidas nos artigos 67 a 70.

Reproduzo o artigo 67:

“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, **julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara**, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais. 77

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)”

(destaques não constam do RICARF)

A leitura atenta do caput do artigo 67 das disposições regimentais deixa patente que o recurso especial só é cabível **contra decisão que der a legislação tributária interpretação divergente** da exarada por outra turma de julgamento.

Tal determinação demonstra claramente que não é a Câmara Superior uma terceira instância de julgamento cabendo a ela, somente, uniformizar o entendimento do Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ora, para tanto, resta claro que o papel da Câmara Superior é definir qual a melhor interpretação que se deva dar ao caso que despertou entendimentos diversos no âmbito do CARF.

Cediço que a **interpretação no direito tributário se dá perante a norma jurídica** que apresenta lacuna ou antinomia aparente, consoante dispõe os artigos 107 combinado com 108 do Código Tributário Nacional, impossibilitando sua aplicação ao caso concreto que se analisa.

Essa é a lição de Paulo de Barros Carvalho. No clássico *Direito Tributário Linguagem e Método* (2ª ed, Ed Noeses, pag. 416), o Professor Emérito da USP e da PUC leciona:

“Em outras palavras, e pondo entre parênteses as especulações lógico-sintáticas, sem as quais não se pode pensar em sentido semântico, **o jurista aparece como intérprete**, por excelência, **dos textos prescritivos do direito posto, atravessando com sua análise construtiva, o sistema de normas positivadas, em que os comportamentos interpessoais se encontram** modalizados em obrigatórios, proibidos e permitidos.”

(destaques não constam do original)

Claro, como sempre, o ensinamento do Professor Titular da USP e da PUC: a interpretação do direito exige a construção de sentido a partir da norma posta e da conduta a ela aplicável.

Não é outro o entendimento de Luís Eduardo Schoueri. Em sua obra *Direito Tributário* (Ed Saraiva, 3ª ed., pág 678), citando a tese de doutorado do também Professor da São Francisco, Gerd W. Rothmann, ele explica:

“Dai a importância da qualificação “antes de ser possível uma subsunção, norma e situação de fato devem ser colocadas numa posição subsumível. Isto, de um lado, exige a busca do respectivo dispositivo legal e, pelo outro lado, uma situação de fato que contenha dados sobre todos aqueles fatos que são relevantes para a norma tomada em consideração”.

(novamente destacamos)

Tais lições corroboram o que sempre se diz: o Direito Tributário é um direito de sobreposição, ou seja, a incidência da norma tributária deve ser analisada considerando os fatos que a ela se pretende ofertar.

Logo, se torna inegável, que o pretense dissenso jurisprudencial que enseja o recurso especial administrativo no âmbito tributário federal, deve sempre ser tomado cotejando-se a mesma norma jurídica e fatos similares que ensejaram uma decisão diversa de outra que se embasou no mesmo conjunto de análise.

Não foi o que se observou no caso em apreço. Como será demonstrado os suportes fáticos que ensejaram as decisões aparentemente divergentes são distintos, o que, como visto, impede a constatação do dissenso interpretativo.

Recordo que o presente recurso especial foi admitido em relação a duas matérias:

- i) requalificação das operações de distribuição de lucros por terceiro parra operações de pagamento de remuneração da Recorrida a seus diretores; e

- ii) exigência da multa por não retenção ou recolhimento do IRRF nas operações em que terceiro distribui lucros.

Examinemos, por amor à clareza, de forma isolada as matérias apontadas.

Iniciemos pela **requalificação das operações**.

A decisão recorrida se pauta na constatação, expressa no voto vencedor, de que não soube a Fiscalização comprovar a sujeição passiva para a imputação da obrigação de reter e recolher o IRRF supostamente devido em razão do pagamento de remuneração aos diretores da Recorrida.

Tal decisão é clara em apontar que a legislação tributária que embasou a decisão recorrida é a afeta ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte. Transcrevo o excerto do voto vencedor (fls.707) na parte que nos interessa :

“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)

(...)

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 deslocam com a forma de tributação disposta pela Lei nº 7.713/88, revelando-se, o fonte, mera técnica arrecadatória."

(grifos originais)

Reproduzo, abaixo, a ementa da decisão vergastada no que tange a esse fato específico:

“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.”**

(Destaquei)

Já no paradigma apresentado pela douta Procuradoria o tributo que ensejou o lançamento é a contribuição previdenciária decorrente de pagamento de remuneração a contribuinte individual.

Reproduzo a ementa da decisão paradigmática (Acórdão 2301-004.133), no ponto que nos interessa:

"Assunto: **Contribuições Sociais Previdenciárias.**

Período de apuração: 01/07 /2006 a30/09/2008

DECADENCIA. SUMULA. CARF 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, S 4", 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 quitação, 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.1.50, \$4" do CTN.

(,,,)”

Tal fato não passou despercebido no exame de admissibilidade. Recordemos o excerto que trata da questão (fls. 2980):

“A divergência foi assim enunciada pela Fazenda Nacional (destaques da Recorrente):

Quanto ao objeto de insurgência do presente recurso, importante destacar que o acórdão recorrido partiu do pressuposto de que, considerando que não foi o BANCO VOTORANTIM que pagou diretamente o montante aos diretores, não teria respaldo para exigir deste a respectiva retenção/recolhimento.

Em contraponto, **em caso em tudo semelhante ao ventilado neste feito tratando da incidência de contribuição previdenciária decorrente da mesma operação**, a Primeira Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção adotou entendimento diverso. A fim de demonstrar a divergência ora arguida passa-se a transcrever a ementa do aresto paradigma:

Acórdão nº 2301-004.133.

(...)”

Aqui o ponto fulcral da discordância com o ínclito Conselheiro. Mesmo se tratando de paradigma e recorrido que versam sobre o mesmo tema e com o mesmo contribuinte não se pode observar dissenso jurisprudencial.

Não se está a discutir, como alega a Procuradoria em seu recurso, a requalificação de uma operação e sim a incidência tributária do IRRF na decisão vergastada e a incidência das contribuições previdenciárias na decisão indicada como paradigmática.

Logo, não se pode querer verificar a controvérsia na aplicação da legislação tributária, se as decisões que se pretende confrontar versam sobre tributos distintos, o que torna patente a impossibilidade de confrontação dos institutos de direito tributário necessário a hermenêutica jurídica. Na decisão recorrida, se discute a sujeição passiva do tributo. Já na decisão paradigmática, se discute se a distribuição proporcional de lucro enseja a requalificação dos valores como remuneração.

Não cabe a CSRF rediscutir – sem a apresentação de decisões baseadas em mesma(s) norma(s) jurídica(s) – as premissas fáticas que podem resultar em interpretações distintas da aplicação da lei tributária.

Logo, não se pode conhecer da matéria (i) requalificação das operações de distribuição de lucros por terceiro para operações de pagamento de remuneração da Recorrida a seus diretores.

Passemos à análise da matéria (ii) **exigência da multa por não retenção ou recolhimento do IRRF** nas operações em que terceiro distribui lucros.

Quanto a este ponto, melhor sorte não cabe à Recorrente.

Trata-se de situação fática totalmente distinta, consoante apontado no exame de admissibilidade do especial. Reproduzo-o por concordar não só com a conclusão como também com as razões de decidir (fls. 736):

“Relativamente à matéria de que trata o item "b" - exigência da multa por não retenção ou recolhimento do IRRF -, a Fazenda Nacional indicou, como paradigma, o Acórdão nº 9202-003.834.

A divergência foi descrita nos seguintes termos (destaques da Recorrente):

No mesmo contexto, cumpre transcrever também outro paradigma que, em sede recursal, firmou entendimento no sentido de que se mostra cabível a exigência de multa por falta de retenção/recolhimento da fonte pagadora mesmo quando esta se utilizou de terceiros para transferência de numerário. Eis a ementa do julgado:

Acórdão nº 9202-003.834

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

RELAÇÃO JURÍDICA - CLASSIFICAÇÃO - IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA.

A determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar o fato de que o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

Recurso especial negado.”

(grifo nosso)

A decisão recorrida entendeu que não caberia ao BANCO VOTORANTIM S/A proceder à retenção/recolhimento do imposto na fonte, uma vez que não procedeu ao pagamento dos valores aos diretores. Em sentido diverso, o paradigma entendeu que mesmo na hipótese de terceiros/clientes terem pago diretamente a comissão aos corretores, considerando que tal montante constitui remuneração, caberia à imobiliária a responsabilidade pela retenção/recolhimento, nos termos da legislação.

Com efeito, mostra-se patente a interpretação e aplicação divergente do art. 7º da Lei nº 7.713/88 e do art. 9º da Lei 10.426/02.”

Antes de proceder à análise do acórdão paradigma, importa salientar que se trata de Recurso Especial de Divergência, e que esta somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas. Assim, torna-se imprescindível a análise das situações retratadas nos acórdãos recorrido e paradigma, a ver se guardam a necessária similitude fática.

No recorrido, o colegiado entendeu que o lançamento continha um vício material porque não houve pagamento ou creditamento de renda ou proventos pelo sujeito eleito pela Autoridade Lançadora e sim distribuição de lucros pela Votorantim Corretora, verbis (destaques no original):

“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!

(...)

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.***

(...)

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.”

No voto condutor do recorrido, portanto, analisou-se a multa por não retenção ou recolhimento do IRRF sob a premissa de que houve distribuição de lucros e não pagamento de remuneração, um contexto fático-probatório peculiar.

No paradigma, após a análise de outro contexto fático-probatório específico, concluiu-se que havia prestação de serviço dos corretores para a imobiliária, com base na constatação de uma série de fatos próprios das operações analisadas naquele processo, verbis:

“Nesse sentido, cabe colocar os seguintes pontos:

- no tocante à comercialização, as vendas deverão obedecer aos preços e condições (inclusive tabela de descontos) definidos pela empresa ora recorrente e quaisquer propostas que não se enquadrem nas tabelas deverão ser submetidas à empresa;

- é a empresa que mantém os pontos de venda (aos clientes), com os profissionais caracterizados com as marcas comerciais da empresa;

- define a premiação e incentivos aos corretores de imóveis;

- a comissão por corretagem a ser paga pelo cliente é devida à empresa;
- o valor contratualmente devido à empresa pelo vendedor é rateado.

(...)

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar a natureza da operação realizada: o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.”

Dessa maneira, no caso em apreço, as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim do conjunto fático-probatório específico de cada processo.” (destaques do último parágrafo da transcrição são nossos; os demais constam do despacho)

Cristalina a divergência fática. Total ausência de similitude.

Como dito alhures, a similitude fática é imprescindível para a comprovação da divergência interpretativa entre turmas do CARF. Ausente tal pressuposto recursal não se pode, sob pena de fazer-se da CSRF uma instância revisora, conhecer-se do recurso especial.

Logo, incabível o conhecimento quanto a segunda matéria.

Por todo o exposto, e pelos fundamentos apresentados, não conheço do recurso especial em sua inteireza.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira