



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13855.000600/2007-43
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1302-006.232 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2022
Recorrente LUIZA ADMINISTRADORA DE CONSORCIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

AUSÊNCIA DE NULIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO.

A não concordância com os apontamentos e com as conclusões da Turma de Julgamento *a quo* não acarreta, por si só, na nulidade da decisão proferida. Caso existam imprecisões no acórdão, estes serão corrigidos quando da análise do mérito da discussão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

SUJEIÇÃO PASSIVA. IRRF.

O sujeito passivo da obrigação tributária de IRRF é quem faz o pagamento do rendimento. Não pode ser considerado como sujeito passivo a instituição financeira e/ou terceiro que executa pagamentos aos beneficiários dos rendimentos de acordo com contrato firmando com o contribuinte fiscalizado.

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

IRRF. REMUNERAÇÃO INDIRETA DE DIRETORES E GERENTES..

Os pagamentos de remuneração indireta, via cartão de benefícios, a dirigentes, tendo como causa programa de aumento de produtividade e sendo identificados os beneficiários dos pagamentos, não está sujeito à tributação na fonte com base no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995, quando a fiscalização não comprova o descumprimento dos requisitos impostos no parágrafo primeiro, do 74 ,da Lei nº 8.383/91.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. TERCEIROS SEM VÍNCULO COM O CONTRIBUINTE.

Considera-se como sem causa, para fins de incidência do artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995 o pagamento realizado a terceiros, que não possuem vínculo com o contribuinte, quando este não comprova a motivação para realização dos pagamentos efetuados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a incidência do IRRF sobre os pagamentos realizados aos beneficiários Edna Maria Honorato, Jose Costa Araújo Júnior, Weder Luis Albano e José Antônio Palamoni, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Marcelo Cuba Netto, Ailton Neves da Silva (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso quanto a tal matéria. Por fim, acordam, ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à incidência do IRRF nos pagamentos realizados a Edson Nogueira da Silva, Luis Fernando Honório e Therezinha Borges Trajano, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhenas Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Flavio Machado Vilhena Dias, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

Relatório

O presente processo trata-se de Autos de Infração lavrados em face do ora Recorrente, Luiza Administradora de Consórcios Ltda., através dos quais a fiscalização constituiu, de ofício, créditos tributários de IRRF, acrescido de multa de 75% e juros de moratórios.

Como se observa dos Termos de Verificação Fiscal, foi apontada a falta de recolhimento do IRRF incidente sobre remunerações indiretas pagas pela empresa a seus administradores, diretores, gerentes e assessores, bem como sobre pagamentos a terceiros sem vínculo empregatício com o contribuinte, tendo como fundamento legal o artigo 74, inciso II da Lei nº 8.383/91 c/c o artigo 61, § 1º da Lei nº 8.981/95.

No acórdão recorrido, a DRJ em Ribeirão Preto resumiu de forma precisa a acusação fiscal, por isso, pede-se vênua para transcrever trecho do relatório daquela decisão, *in verbis*:

Conforme relatado no referido TVF, a fiscalizada apresentou contrato de prestação de serviços firmado com a Incentive House S.A. e adotou a prática de efetuar pagamento de parte dos salários e/ou de gratificações a seus administradores, diretores e gerentes nos anos de 2002 a 2005, mediante a utilização de cartão de crédito/débito contendo o nome do administrador/empregado, com valor disponibilizado mensalmente, na data do crédito da “carga” ou “recarga” do cartão vinculado à empresa contratada.

Relata ainda o autor, que os valores pagos foram contabilizados no grupo de “despesas de Propaganda e Publicidade”, quando tais pagamentos deveriam ter sido classificados

como salários ou gratificações, e pagamento sem causa a terceiros, e ter sofrido a devida retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Diante da análise de arquivos magnéticos, livros, documentos apresentados pela contribuinte e outros levantados pela fiscalização junto a terceiros o Fisco constatou que a contribuinte deixou de recolher o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre valores pagos àquelas pessoas, de forma habitual e continuada.

Analisando a tabela de pagamentos efetuados, o Fisco verificou, ainda, que créditos “carregados” em cartão “Flexcard” tiveram como beneficiários, além dos administradores, diretores e gerentes, outros beneficiários os quais não possuem vínculo com a empresa atuada, mas sim com a MTG Administração Assessoria e Participações S/A”, empresa holding do grupo Luiza. Todos os beneficiários encontram-se identificados no TVF.

Os benefícios pagos mediante tal instrumento foram considerados rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte, sendo exigido da atuada o IRRF sobre as remunerações indiretas pagas pela atuada aos seus funcionários e também sobre o pagamento aos empregados de outra pessoa jurídica, reputados sem causa, com fulcro nos artigos 675 e 674 do RIR de 1999, respectivamente. O imposto foi calculado sobre a base de cálculo reajustada, nos termos do art.725, do RIR de 1999.

Devidamente intimado do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação Administrativa combatendo, na integralidade, os Autos de Infração. O apelo inaugural do Recorrente foi assim resumido pela DRJ em Ribeirão Preto:

É pessoa jurídica cujo objeto social consiste, em síntese, na formação e administração de grupos de consórcio de bens móveis e imóveis, mantendo diversos empregados e colaboradores, sendo sujeito passivo do IRRF relativamente aos valores pagos a título de verbas salariais ou remuneratórias.

A acusação que lhe está sendo feita é fruto de ato arbitrário e sem qualquer cunho investigativo por parte do fisco, como exige o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) tendo em vista que em momento algum os valores pagos a título de prêmio pela empresa contratada de marketing promocional tem natureza remuneratória ou salarial, hipótese de incidência do IRRF. Os valores objeto do lançamento decorrem dos serviços contratados pela impugnante junto à empresa Incentive House S.A. para aumentar a produtividade e lucratividade da impugnante por meio da oferta de uma série de planos de incentivos aos seus colaboradores.

Os cartões continham os valores dos prêmios que cada funcionário ou colaborador teria direito a receber ao final do período se a meta fosse atingida, podendo esses cartões serem utilizados para compra de produtos e/ou serviços nos estabelecimentos credenciados da Incentive House ou, ainda, servir para retirada em dinheiro dos prêmios recebidos. Tais fatos, certamente não constituem fatos geradores do imposto em comento, já que os fatos geradores do imposto são as verbas pagas a título de trabalho assalariado e não-assalariado, que não se encontram presentes no caso em exame, e principalmente.

Estão ausentes os requisitos legais para qualificação da Impugnante como fonte pagadora e das verbas pagas, como salário ou remuneração, pois ausentes a habitualidade e o caráter contraprestacional. Por tal razão, não tem legitimidade a acusação fiscal.

Não poderiam tais valores sofrerem a tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35% uma vez que os beneficiários dos pagamentos são identificados e há justa causa para sua distribuição, além de estar devidamente comprovada a operação, por documentos fiscais absolutamente idôneos.

Dentre os prêmios customizados oferecidos pela Incentive House se destacam os cartões “Flex Card” o “Presente Perfeito”, o “Top Premium Voucher” e o “Top Premium Travel”. Para premiação, a Impugnante informa à Incentive House os nomes dos empregados premiados em função da meta atingida individualmente ou coletivamente

pela empresa e o valor a ser pago a título de prêmio, consoante regras previamente traçadas pela Impugnante, sob orientação da Incentive House.

A empresa contratada com o objetivo de estimular os colaboradores e aumentar a produtividade da Impugnante, emite nota fiscal –fatura de serviços, cobrando os valores dos serviços de marketing promocional e os honorários devidos pelos serviços prestados, onde se destaca o IRRF. Portanto quedou demonstrado que o produto oferecido pela contratada é mera modalidade de serviço de empresa de marketing promocional, o que torna improcedente o lançamento.

O art. 142 do CTN impõe o cumprimento de requisitos por parte do Fisco na constituição do crédito tributário. Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Administração Tributária (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar a subsunção da ocorrência do fato gerador à norma hipotética prevista na norma geral e abstrata, individualizando-a e tipificando-a, ou seja, “determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido e, sendo o caso, propor aplicação da penalidade cabível”. Todavia o lançamento aqui questionado afastou-se dessas premissas. Foi lavrado o auto de infração em face da impugnante, sem a averiguação da concretização do suposto fato gerador, sem identificar, de fato, se os valores pagos no bojo dos serviços de marketing promocional contratados pela Impugnante poderiam ser classificados como remuneração ou salário, eventos que ensejam tributação no que diz respeito ao IRRF.

O Fisco partiu de equivocada premissa de que cartões de premiação constituiriam uma forma de pagamento de salários ou remuneração indireta. Pelo contrário, os valores pagos mediante os cartões de premiação foram feitos no curso da prestação dos serviços e sofreram a correta e tempestiva retenção e recolhimento do Imposto de Renda.

O art. 153, II, da Constituição Federal (CF) de 1988, e os art. 43 e 45 do CTN determina que o Imposto de Renda é devido por toda pessoa física ou jurídica que auferir renda ou proventos de qualquer natureza e que embora o contribuinte do imposto seja o detentor do acréscimo patrimonial (renda) a Lei pode atribuir a um terceiro (fonte pagadora) a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto. Segundo entendimento uniforme do Fisco, considera-se fonte pagadora a pessoa física ou a pessoa jurídica que pagar rendimentos. Por outro lado, depreende-se dos dispositivos legais que foram aplicados para lançamento, arts. 624 e 628 do RIR de 1999, referem-se a rendimentos do trabalho assalariado e a rendimentos do trabalho não-assalariado, respectivamente.

Além da habitualidade é necessária a presença da contraprestação pelo serviço prestado como requisito hábil a ensejar o pagamento de remuneração. Assim não é qualquer valor pago a funcionário ou colaborador que configura salário ou remuneração, mas tão-somente aqueles que constituem a compensação pelo trabalho prestado, isto é, os valores que representem retribuição ao empregado ou colaborador, excluindo-se desse conceito todo e qualquer valor pago pelo empregador por mera liberalidade, sem relação com o serviço efetivamente prestado.

Os pagamentos relacionados ao programa de incentivo contratado junto à Incentive House caracterizam-se como benefícios concedidos por mera liberalidade da Impugnante, ou seja, prêmios de produtividade visando a motivação de seus empregados e colaboradores, não restando dúvidas que tais verbas não poderiam sofrer a incidência do Imposto de Renda na Fonte.

A Impugnante não é a fonte pagadora dos prêmios. Isto porquê não pagou nenhum numerário a seus colaboradores a título de prêmio de incentivo, mas sim pela contratação de serviços de marketing da Incentive House, que pagou os prêmios diretamente aos colaboradores, o que retira da impugnante a condição de fonte pagadora, de acordo com a definição prevista no art. 9º, § 3º da IN SRF nº 15/2001.

Em relação aos prêmios pagos aos diretores, gerentes, assessores e a terceiros relacionados com a impugnante, não se trata de remuneração indireta como já explicitado, nem se enquadram na previsão legal como verba passível de retenção exclusiva na fonte, sendo paga a beneficiários devidamente identificados. Além disso,

tiveram causa para o dispêndio e operação de pagamento. Ademais, ainda que se pudesse admitir que os prêmios pagos pudessem ser qualificados como remuneração indireta, não há previsão legal para a tributação exclusiva na fonte, relativamente a tal rubrica. Sem previsão legal para tributação exclusiva na fonte, conforme determina o art. 150, I do CTN, não é possível exigir da impugnante o IRRF, já que nenhum dos dispositivos legais que embasam o lançamento fiscal dão suporte à exigência fiscal, tal como formulada contra a empresa.

Para exigência do IRRF exclusivamente na fonte, conforme previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é mister haver a não identificação dos destinatários da suposta remuneração ou, ainda, que esta seja atribuída às pessoas sem justa causa ou por meio de operação não comprovada. Assim, caso a fonte pagadora não indique o beneficiário do pagamento ou o faça com a finalidade de evasão fiscal, será penalizada por conduta, com a responsabilidade exclusiva pelo recolhimento do Imposto de Renda não retido. No caso, estão identificados os beneficiários dos prêmios pagos pela Impugnante em decorrência do contrato com a Incentive House, cuja validade em nenhum momento foi questionada pelo Fisco. Daí a improcedência do lançamento, que traz exigência fiscal aplicável a hipóteses, absolutamente distintas do caso concreto.

Os Srs. Edson Nogueira da Silva e Luiz Fernando Honório, na época do lançamento eram funcionários da MTG Assessoria e Participações S.A., holding do Grupo Luiza. Como toda empresa controladora, a impugnante exerce a coordenação, supervisão e controle da gestão de todas as empresas do grupo, o que implica na alocação de muitos de seus funcionários no desempenho de tarefas de controle e supervisão nas empresas controladas.

Em momento algum o Fisco requereu maiores esclarecimentos sobre as atividades desempenhadas por esses terceiros em relação à impugnante. Tão somente identificou que tais pessoas não eram funcionários da empresa autuada e tratou de imputar à impugnante a falta de retenção e pagamento do IRRF, ao argumento de falta de causa para o pagamento de prêmios de incentivo.

Não cabe atribuir responsabilidade pelo pagamento do IRRF à impugnante, mesmo que tais prêmios de incentivo fossem remuneração paga a seus funcionários e colaboradores, o que se admite por argumento, ainda assim, a atuação não poderia prevalecer, eis que o imposto de renda devido pelos beneficiários dos rendimentos se esgota no final do exercício em que os rendimentos foram pagos, em 31 de dezembro de todo ano, quando a responsabilidade é da pessoa física que auferiu os rendimentos, sendo indevida a cobrança de tributo da fonte pagadora.

Solicitou juntada posterior de novos documentos que possam vir a demonstrar a procedência dos argumentos apresentados.

Entretanto, aquela DRJ, ao apreciar o apelo do Recorrente, entendeu por bem julgar como procedente o lançamento. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

REMUNERAÇÃO INDIRETA. NÃO INCORPORAÇÃO. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE.

O pagamento de remuneração indireta a administradores, diretores, gerentes e assessores, sem a incorporação aos respectivos salários, ainda que os beneficiários sejam identificados, sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento).

PAGAMENTO SEM CAUSA.

Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todos os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros pela pessoa jurídica, quando não comprovada a obrigação ou a sua causa.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS NO PROCESSO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo-se o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ao ser intimado do acórdão proferido, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual, em um primeiro momento discorre sobre a tributação sobre a renda, afirmando que “*apenas as verbas de natureza remuneratória configuram fato impositivo do imposto de renda na fonte, dentro do contexto da acusação fiscal*”.

Neste contexto, em longa explanação, critica a decisão proferida pela DRJ, (i) afirmando preliminarmente que esta seria nula.

Logo em seguida, ainda sede preliminar, (ii) aduz pela sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo, uma vez que entende que não seria a fonte pagadora dos valores identificados pela fiscalização.

No mérito, (iii) afirma que pela “ausência de fundamento fático ou jurídico para aplicação da tributação exclusiva na fonte”; (iv) que seria de responsabilidade das pessoas físicas o recolhimento do Imposto de Renda.

Ao final, (v) pugna pela realização de sustentação oral e para que as intimações do presente feito sejam realizadas em nome dos advogados constituídos nos autos.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a este relator para análise do Recurso do Voluntário apresentado.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhenas Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE.

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 20/12/2011, apresentando o Recurso Voluntário no dia 18/01/2012, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DAS PRELIMINARES

DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Em sede preliminar, em mais de 80 parágrafos, a Recorrente invoca os argumentos apresentados em sede de Impugnação Administrativa, para, ao final, pugnar pelo reconhecimento da “*improcedência ou, ao menos, a nulidade da r. decisão recorrida*”.

Em que pese ser dúbio em seus argumentos, o Recorrente, ao invocar a nulidade da decisão proferida pela DRJ, está apresentando uma preliminar, que deve ser analisada antes

de se enfrentar o mérito da questão, até mesmo para que não haja, posteriormente, oposição de embargos de declaração, sob o argumento de omissão da presente decisão.

Contudo, não merece prosperar a preliminar de nulidade invocada pelo Recorrente.

De pronto, não se pode deixar de consignar que as hipóteses de nulidade do atos praticados pela administração estão devidamente elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, e estas hipóteses são limitadas. Veja-se a redação do dispositivo legal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Contudo, vez ou outra, há uma certa confusão das partes quando invocam a nulidade do procedimento, quando, na verdade, se está se aduzindo uma questão de mérito, como no caso, por exemplo, de uma interpretação equivocada da legislação por parte da fiscalização ou não acatamento dos argumentos aduzidos no apelo apresentado pelas partes. Neste sentido, são precisas as colocações da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, na declaração de voto constante do acórdão de nº 1402-003.857 (Processo nº 16561.720171/2016-17). Veja-se:

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade". (BASTOS, Celso Ribeiro Curso de direito administrativo, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terá como eventual consequência a improcedência do lançamento, não sua nulidade

Por outro lado, este relator não tem dúvidas de que a expressão "preterição do direito de defesa", constante no inciso II, do citado artigo 59, pode ter diversas interpretações e, por consequência, uma aplicação ampliada. Assim, qualquer ato da administração que, de alguma forma, dificulte ou inviabilize o direito de ampla defesa outorgado aos contribuintes, poderá macular o ato praticado, devendo este ser considerado nulo.

No presente caso, contudo, não se vislumbra a ocorrência de nenhuma da hipóteses de nulidade elencadas no citado artigo 59 do Decreto 70.235/72.

Em primeiro lugar, não há qualquer vício no ato quanto à competência das autoridades que promoveram a análise do apelo do Recorrente. Inclusive, não há qualquer apontamento do Recorrente neste sentido.

Por outro lado, toda a argumentação tecida pelo Recorrente se refere ao fato de a Turma de Julgamento *a quo* não ter acatado seus argumento de defesa.

É que, como se observa do Recurso Voluntário, o Recorrente, ao pugnar pela nulidade do acórdão recorrido, apresenta, em verdade, sua insatisfação pelo fato de a DRJ não ter

acatado a sua tese de defesa e mantido o lançamento guerreado. Não há indicação de qualquer vício da decisão proferida, que pudesse a tornar nula.

Ademais, não houve qualquer cerceamento do direito de defesa do contribuinte. A Turma de Julgamento *a quo* trouxe toda a motivação e fundamentos para não acatar os argumentos do contribuinte – inclusive, as provas apresentadas foram analisadas –, para, ao final, concluir pela procedência do lançamento, ou seja, pela improcedência da Impugnação Administrativa.

Desta feita, se houve algum equívoco na decisão proferida, esse deve ser corrigido pelo este colegiado, mas quando da análise do mérito (e não em sede de preliminar de nulidade), oportunidade em que se verificará a procedência ou não do lançamento.

Reitere-se, assim, que a não concordância com os apontamentos e com as conclusões da Turma de Julgamento *a quo* não acarreta, por si só, na nulidade da decisão proferida. Caso existam imprecisões no acórdão, estes serão corrigidos quando da análise do mérito da discussão. O que é totalmente diverso da declaração de nulidade da decisão, como foi requerido pela Recorrente.

Portanto, REJEITA-SE a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Ainda em sede preliminar, o Recorrente pugna pelo reconhecimento da nulidade do lançamento, uma vez que, aos seus olhos, o agente atuante teria se equivocado ao apontar o sujeito passivo da relação jurídico tributário.

Em síntese, afirma, o Recorrente, que não promoveu os pagamentos que foram considerados pela fiscalização na constituição de ofício do Imposto de Renda Retido na Fonte e, por isso, deveria ser reconhecida sua “ilegitimidade passiva”.

Pelo o que se depreende do apelo, o entendimento do Recorrente é de que a fonte pagadora dos valores apontados pela fiscalização seria a empresa – Incentive House – que foi por ela contratada para repassar os “benefícios” aos seus colaboradores e a terceiros.

A DRJ em Ribeirão Preto refutou esse argumento do contribuinte, apontando que no contrato firmado entre a Recorrente e a empresa Incentive House “*consta que a contratante tem como obrigação efetuar o pagamento à Incentive House, dos valores a serem disponibilizados nos cartões, bônus e respectiva comissão de serviços, mediante cobrança bancária. A empresa contratada, no que diz respeito aos benefícios, apenas se encarregou da distribuição dos valores, assim como qualquer instituição financeira onde grande maioria das empresas entregam numerários a serem creditados nas contas dos beneficiários*”.

Não há reparos a se fazer na decisão proferida pela Turma de Julgamento *a quo*.

Como constou daquela decisão, acatar o entendimento da Recorrente é o mesmo que imputar às instituições financeiras, que são utilizadas para pagar, por exemplo, os salários dos empregados dos contribuintes, toda e qualquer obrigação tributária e/ou previdenciária decorrente desses pagamentos.

A utilização de um terceiro – seja ele instituição financeira ou não – para viabilizar o fluxo financeiro entre empregador e empregado/terceiro, em regra, não torna esta instituição responsável pelas obrigações tributárias e previdenciárias dos contribuintes.

Não se pode olvidar que o dispositivo legal – artigo 61 da Lei nº 8.981/95 –, utilizado como fundamento para embasar o lançamento ora analisado, elege, nos termos

autorizados pelo parágrafo único¹, do artigo 45 do CTN, como responsável a pessoa jurídica que efetuar os pagamentos, quando caracterizadas uma das hipóteses elencadas no dispositivo legal. Confira-se:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância. (destacou-se)

Ademais, como muito bem apontado na decisão recorrida, o “*imposto ora exigido não corresponde ao incidente sobre os serviços prestados pela empresa contratada, o qual, é destacado nas notas fiscais de serviço por ela emitidas, incidente sobre o valor da comissão paga pela autuada pelos serviços prestados (vide nota fiscal –fatura de serviços fl. 124), mas sim sobre os valores pagos pela autuada aos seus diretores gerentes e assessores, mediante créditos nos cartões fornecidos pela Incentive House S. A.*”

Desta feita, é patente que a pessoa jurídica pagadora dos valores apontados no Auto de Infração é a Recorrente e não a empresa por ela contratada para formalizar estes pagamentos. Não houve erro na eleição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, não há que se prover o pedido preliminar do Recorrente e, por isso, REJEITA-SE a preliminar de nulidade do lançamento.

DO MÉRITO.

DAS PREMISSAS QUANTO AO IRRF EXCLUSIVO PREVISTO NO ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981/95.

Antes de se verificar o mérito da discussão, quando se analisará a acusação fiscal e os argumentos e provas apresentados pela Recorrente, entende-se como necessária a fixação de algumas premissas no que tange às hipóteses de incidência do IRRF previstas no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Neste sentido, de pronto, transcreve-se a redação do dispositivo legal em comento:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

¹ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (destacou-se)

Da interpretação do texto, entende-se que existem três regras-matrizes de incidência distintas, cada uma com uma hipótese (critério material), que serão a seguir esmiuçadas.

Aqui, cumpre ressaltar que, nos termos das lições de Paulo de Barros Carvalho, “a construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado”².

Contudo, embora entenda-se pela inescotabilidade da interpretação, que está intimamente ligada ao intérprete e seu “universo de linguagem”, a construção da RMIT encontra limites, em especial na atribuição de sentidos do texto legislado, texto este que deve ser a base do intérprete:

“A interpretação toma por base o texto: nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos, instaura-se a partir dele. Ora, o texto de que falamos é o jurídico-positivo e o ingresso no plano de seu conteúdo tem que levar em conta as diretrizes do sistema”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 194)

No presente caso, o entendimento pela existência de mais de uma regra-matriz do IRRF, nos termos apresentados pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95, fica evidente, aos olhos deste relator, pela indicação, no parágrafo primeiro, do advérbio “também”, que indica uma inclusão.

Além deste advérbio, no texto do parágrafo verifica-se a locução conjuntiva “bem como”, para remeter à hipótese do § 2º, do artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

Ambos (“também” e “bem como”) remetem à existência de mais uma hipótese de incidência, além daquela prevista no caput do artigo. Ou seja, como restará demonstrado, além da RMIT apresentada no caput do artigo, o legislador, no parágrafo primeiro, trouxe mais duas hipóteses de incidência do imposto de renda retido na fonte, com regramentos próprios e, em especial, com critérios materiais distintos.

Ademais, nos ensina o professor Paulo de Barros Carvalho que, no que tange à regra-matriz de incidência tributária,:

“Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicção incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 533)

E com base nessa estrutura da regra-matriz, tão bem colocada pela doutrina citada, que, reitere-se, ao se analisar o disposto no transcrito artigo 61 da Lei nº 8.981/95, verifica-se a existência de três hipóteses de incidência do IRRF.

A primeira regra-matriz está no caput do dispositivo e tem como critério material (critério este “representado por verbo pessoal e de predicção incompleta, seguido pelo

² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. págs. 532.

complemento”, nas lições Paulo de Barros Carvalho) o pagamento, pela pessoa jurídica, de valores cujo beneficiário não pode ser identificado pela fiscalização.

Já a segunda regra-matriz está estampada na primeira parte do parágrafo primeiro do dispositivo legal e tem como critério material o pagamento, também por pessoa jurídica, de valores “a terceiros ou sócios, acionistas ou titular”, independentemente da contabilização, quando não for comprovada a operação ou a causa do pagamento realizado.

Veja-se, neste sentido, que a identificação do beneficiário, que poderá ser terceiro, sócio, acionista ou titular é pressuposto para a incidência do IRRF. O que importa, diante do critério material da RMIT, é a caracterização dos “pagamentos efetuados” ou dos “recursos entregues” quando não for “comprovada a operação ou a sua causa”.

Não se concorda aqui, com toda venia, com que restou decidido no acórdão nº 1201-004.560³, no sentido de que, em síntese, pela leitura em conjunto do dispositivo legal, a identificação do beneficiário já seria suficiente para afastar a incidência do IRRF em comento.

Neste norte, há de se ressaltar, inclusive, que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 trata-se de uma tributação exclusiva na fonte, o que pressupõe a impossibilidade de o rendimento sujeito ao imposto de renda exclusivo na fonte ser somado, computado com os demais rendimentos auferidos pelo beneficiário, para fins de cálculo do imposto de renda devido ao final do ano-calendário.

Sabe-se que a doutrina traz diversos apontamentos e críticas acerca desta tributação de forma definitiva/exclusiva, invocando, em especial, sua incompatibilidade com o texto da Constituição Federal de 1988. Veja-se:

“Pensamos, pois, que a tributação de operações isoladas que propiciaram receitas às pessoas físicas ou jurídicas, a uma alíquota fixa e ao largo do sistema de deduções, é inconstitucional, porque: (a) desatente aos critérios da generalidade, da progressividade e da universalidade, que devem informar este tributo (art. 153, § 2º, I, da CF); (b) atenta contra o caráter pessoal de que o tributo em tela se reveste, por imperativa determinação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF); e (c) incide sobre resultados que podem não refletir o conceito geral e universal da renda tributável, levando, deste modo, ao confisco, vedado pelo art. 150, IV, da CF. (CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto de Renda (perfil constitucional e temas específicos. 3ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009. Pág. 322). (destacou-se)

.....

“Da mesma forma se nos revelam exemplo de aplicação inadequada de praticidade no campo fiscal as hipóteses previstas na disciplina legal do Imposto sobre a Renda, no que concerne à pessoa física, de tributação de rendimentos em separado.

³ ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2001, 2002

IR-FONTE. BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO. SUPOSTO PAGAMENTO SEM CAUSA. NÃO INCIDÊNCIA.

Somente estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, trata-se de pressuposto legal constante do caput do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995. Quando identificados os beneficiários, deve ser afastada a incidência do IR-Fonte.

Com a identificação dos beneficiários é possível rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal averigue se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, autuando eventual omissão de receitas.

O legislador incluiu a hipótese de pagamento sem causa para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeitos à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, sendo irrelevante ser a causa do pagamento lícita ou ilícita.

Como sabido, dentre os critérios constitucionais informadores do Imposto sobre a Renda temos a universalidade, a significar que todos os rendimentos devem ser alcançados pelo tributo, sejam oriundos do trabalho, sejam oriundos do capital ou da combinação de ambos, resultando, de sua análise conjunta, a existência, ou não, de renda.

Não obstante, o regramento legal do Imposto sobre a Renda consigna hipóteses de tributação em separado, isto é, a exigência do imposto se dá de maneira definitiva e o valor pago a esse título não integrará a apuração efetuada para efeito de ajuste anual. Em outras palavras, o montante tributado não se comunica com os demais rendimentos, exigindo-se, apenas, seja informado, na declaração de ajuste anual, sua percepção e o valor recolhido.

Exemplifique-se, na legislação do Imposto sobre a Renda, com as incidências referentes aos rendimentos resultantes de ganhos de capital e os decorrentes de aplicação em bolsa de valores.

Parece indubitoso que o legislador, nesses casos, optou por adotar normas de simplificação, voltadas a assegurar a arrecadação do imposto. De todo modo, a crítica a essa opção justifica-se pelo fato de que tal proceder, por vulnerar a diretriz da universalidade – e, assim, a própria isonomia –, pode acarretar um aumento de carga tributária em relação a esse imposto, o que poderia ser evitado se descartadas as hipóteses de tributação em separado. (COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. Págs. 305 e 306) (destacou-se)

Contudo, sabe-se também dos limites do julgamento no âmbito contencioso administrativo tributário, que está limitado à análise da aplicação da legislação válida e vigente no ordenamento jurídico pátrio. Não se pode, no âmbito deste Conselho, nos termos do excerto da súmula CARF nº 02, “*se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Neste sentido, a identificação do beneficiário, para fins de aplicação do IRRF previsto no parágrafo 1º do dispositivo legal, além de ser pressuposto, se mostra irrelevante, a não ser que o contribuinte, dentro da linguagem das provas, demonstre que o beneficiário também está sendo cobrado IRRF, através de autuação específica, por exemplo, ou tenha levado àquele rendimento à tributação, recolhendo o imposto incidente sobre os rendimentos auferidos.

Entende-se, por outro lado, que a causa do pagamento não está ligada à licitude ou ilicitude da operação. Ou seja, não há que se verificar, para fins de incidência do IRRF, se o pagamento ou a entrega dos recursos, por exemplo, se deu nos contornos da legislação. Este é, inclusive, o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira. Confira-se:

“ (...) se a incidência do imposto de 35% na fonte não pressupõe a existência de ilicitude, mas pode abranger-la, também não ocorre necessariamente em todos os casos em que haja a prática de um crime ou de outra ilegalidade, mas apenas naqueles em que a saída de recursos do caixa da fonte pagadora se dê nas circunstâncias descritas no artigo 61, isto é, quando não haja identificação do beneficiário do pagamento ou não comprovação da respectiva causa. Isto é assim porque a licitude ou ilicitude não compõe a descrição das hipóteses de incidência da norma desse artigo, necessárias e suficientes para o nascimento da obrigação correspondente. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 6. Tributação em Torno de Atos Ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin, FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018, pág 125) (destacou-se)

Assim, cabe à fiscalização, quando da constituição do crédito tributário, apontar e comprovar que não houve causa nos pagamentos realizados, no sentido de que o pagamento não teve uma motivação que a justificasse, ou demonstrar que não foi comprovada a operação que deu causa ao pagamento.

Por fim, a terceira regra-matriz pode ser verificada na leitura do última parte do parágrafo 1º do dispositivo legal, e tem como critério material a “hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991”. Este dispositivo legal tem a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento. (destacou-se)

Pela leitura deste dispositivo, quando houver o pagamento de uma das rubricas apontadas pelo legislador, ou seja, quando houver pagamento da denominada “remuneração indireta”, a fonte pagadora tem a obrigação de (i) identificar o beneficiário e (ii) adicionar aos salários os valores pagos àquele título. Não fazendo a identificação do beneficiário e/ou se omitindo quanto às suas obrigações, a pessoa jurídica ficará sujeita à incidência do IRRF sobre os pagamentos realizados, à alíquota de 35%.

Neste caso, é ônus da fiscalização, ao efetivar o lançamento de ofício do IRRF, apontar e comprovar que o contribuinte deixou de cumprir os comandos e obrigações impostos no artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

Portanto, em conclusão, entende-se que existem três regras-matrizes do IRRF previstas no artigo 61 da 8.981/95, quais sejam:

(i) efetuar pagamento a beneficiários não identificados;

(ii) efetuar pagamento a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, sendo que a licitude ou ilicitude da causa do pagamento é irrelevante.

(iii) pagamento de remuneração indireta, sem o cumprimento dos requisitos elencados no parágrafo primeiro do artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

E é com base nestas premissas que se analisará a autuação questionada pelo contribuinte. É que se passa a fazer.

DOS PAGAMENTOS REALIZADOS AOS ADMINISTRADORES E DIRETORES DO RECORRENTE.

Como demonstrado, a acusação fiscal está arrimada em dois grupos de pagamentos realizados pelo contribuinte, pagamentos estes que, aos olhos do agente atuante, estariam sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 35%.

Para fins didáticos, até mesmo porque a motivação para incidência do IRRF para cada um dos grupos de pagamentos é diferente, analisar-se-á de forma apartada a acusação fiscal.

Assim, o primeiro ponto da acusação fiscal está arrimado nos pagamentos realizados aos diretores e gerentes da Recorrente, quais sejam: Edna Maria Honorato (Diretora Administrativa), Jose Costa Araújo Júnior (Gerente Administrativo), Weder Luis Albano (Gerente de Controladoria) e José Antônio Palamoni (Diretor Executivo).

Nos termos da acusação fiscal, o agente atuante entendeu que os pagamentos realizados a estes beneficiários configuraria remuneração indireta e sujeita à incidência do IRRF exclusivo, à alíquota de 35%. Veja-se o que constou no Termos de Verificação e Constatação Fiscal:

Trata-se, portanto, de remuneração "indireta" (ainda que a lei não utilize esse termo). O tratamento tributário aplicável é o lançamento, na pessoa jurídica, do Imposto de Renda na Fonte, de forma exclusiva, à alíquota de 35%, com base de cálculo reajustada. O fato gerador ocorre na disponibilização do valor ao beneficiário (data do crédito da "carga" ou "recarga" do cartão).

Essa constatação foi justificada com base na redação do artigo 74 da Lei 8.383/91 c/c com o artigo 61 da 8.981/95, que tem a seguinte redação:

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

- a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;
- b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

- a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;
- b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;
- c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;
- d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (destacou-se)

Pois bem.

A discussão sobre a incidência do IRRF (35%) sobre os benefícios pagos aos diretores, gerentes, empregados das entidades via terceiros, como a Incentive House, não é nova no CARF e existem diversos julgados que tratam desta problemática.

Neste sentido, de pronto, importante esclarecer que o presente caso não guarda semelhança com a discussão travada no acórdão de nº 1302-006.035, que teve este conselheiro como relator, na medida em que, naquele caso, o contribuinte, mesmo intimado em diversas oportunidades pela fiscalização, se negou a apresentar a lista dos beneficiários dos pagamentos realizados via terceiro, que no caso também era a Incentive House.

Assim, naquela oportunidade, em síntese, entendeu-se, por unanimidade, nos termos do voto deste relator, que, não sendo identificados os beneficiários dos pagamentos, estaria correta a incidência do IRRF, nos termos do citado artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Já no presente caso, não há questionamento quanto a identificação dos beneficiários dos pagamentos. Como se observa da acusação fiscal, ao ser intimado a apresentar os nomes dos beneficiários e os valores a eles repassados, o contribuinte apresentou todas as informações à fiscalização, tanto que esta, ao lavrar o Auto de Infração, identificou cada um daqueles beneficiários dos pagamentos realizados.

Assim, fica afastada uma das hipóteses elencadas no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 para incidência do IRRF à alíquota de 35%, que seria o pagamento a beneficiários não identificados.

E justamente por essa constatação é que se verifica a fragilidade do lançamento, que não deve prevalecer neste ponto, como passa-se a demonstrar.

Como se depreende da redação do artigo 74 da Lei 8.383/91, utilizado como fundamento legal na autuação ora em análise, o legislador entendeu que devem ser integrados à remuneração todos os valores pagos, direta ou indiretamente, aos beneficiários, sejam eles empregados, gerentes e/ou diretores.

Contudo, além dessa imposição, o legislador deixou claro que é dever da empresa identificar “os beneficiários das despesas” e “adicionar aos respectivos salários os valores a elas correspondentes”.

Quanto a identificação dos beneficiários, não há dúvidas que eles estão identificados, como apontado acima.

Por outro lado, da análise dos autos, em especial das intimações enviadas ao contribuinte pela fiscalização, pode-se verificar que, dentre os esclarecimentos e documentos solicitados, foi requerida a folha de pagamentos do período fiscalizado. Este documento foi requerido expressamente no Termo de Intimação 01 (fls. 48), nos seguintes termos: “2.4 - Arquivos de Folha de Pagamento, contendo informações conforme leiaute 4.8.1” ;

Contudo, mesmo de posse desse documento, a fiscalização não apontou, em nenhum momento da acusação fiscal, que os valores pagos via terceiro aos seus gerentes, administradores e diretores não teriam sido adicionados aos respectivos salários, sequer se mencionou que, em face do trabalho da fiscalização, foram constituídos também créditos tributários da contribuição previdenciária incidente sobre aqueles pagamentos.

Pelo “conjunto” da acusação fiscal, poder-se-ia constatar que não houve esta adição. Mas tudo ficaria no campo da especulação e da presunção, o que não se pode admitir, como sabido, quando se está tratando de um ato administrativo de lançamento.

Entende-se, assim, que caberia, à fiscalização, ter aprofundado nas investigações e apontado o descumprimento, por parte do contribuinte, do disposto no artigo 74 da Lei 8.383/91, nos exatos termos do comando do artigo 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ademais, há que se ressaltar que, no presente caso, a causa do pagamento foi devidamente comprovada pelo contribuinte, qual seja: o pagamento de benefícios aos diretores e gerentes a título de "Programa de estímulo ao aumento de produtividade".

Independentemente se os valores devem compor ou não o salário daqueles colaboradores, o que se entende como irrelevante na presente discussão, não há dúvidas quanto à causa dos pagamentos.

Sabe-se, neste sentido, como demonstrado acima que a incidência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, além da hipótese prevista no com base no artigo 74 da Lei 8.383/91, acontece quando (i) há falta de identificação do beneficiário ou (ii) quando não há causa para o pagamento realizado ou quando não há comprovação da operação. No presente caso, além da identificação dos beneficiários, a causa dos pagamentos restou suficientemente justificada.

Assim, fica afastada a hipótese de incidência do IRRF, prevista no § 1º, do artigo 61 da Lei nº 8.981/95. Nestes mesmo sentido, transcreve-se ementa de julgado proferido pelo CARF:

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

Exercício: 2003, 2004

IRRF. REMUNERAÇÃO INDIRETA. CARTÕES DE DÉBITO COM SAQUE EM DINHEIRO. IDENTIFICAÇÃO DA CAUSA E BENEFICIÁRIO. INAPLICABILIDADE ART. 61, § 1º, DA LEI nº 8.981/1995.

O pagamento de dirigentes e empregados seja como remuneração indireta seja como campanha promocional via cartões Incentive House, quando todos os beneficiários estão identificados e trabalham para a empresa, sendo esses cartões utilizados como dinheiro nos estabelecimentos comerciais e com autorização/funcionalidade de saque, é incabível a tributação na fonte com base no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995. (Acórdão nº 1401-005.664 – Sessão de 20/07/2021)

Por todo o exposto, vota-se POR DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a incidência do IRRF sobre os pagamentos realizados aos beneficiários que tinham vínculo com a Recorrente, quais sejam: Edna Maria Honorato (Diretora Administrativa), Jose Costa Araújo Júnior (Gerente Administrativo), Weder Luis Albano (Gerente de Controladoria) e José Antônio Palamoni (Diretor Executivo).

DOS PAGAMENTOS REALIZADOS A TERCEIROS SEM VÍNCULO COM O CONTRIBUINTE.

Cumpra analisar, neste ponto, os pagamentos realizados a terceiros, que não tinham vínculo com a Recorrente.

Nos termos da acusação fiscal, o agente autuante apontou que:

Com relação As pessoas físicas Edson Nogueira da Silva, Luis Fernando Honorio e Therezinha Borges Trajano o contribuinte informa que são funcionários da empresa MTG Administração, Assessoria e Participações S/A, empresa holding do grupo Luiza, não possuindo vínculo empregatício e nem cargo na Luiza Administradora de Consórcios. Aplica-se neste caso o art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95 (art 674 do RIR/99).

Por seu turno, no Recurso Voluntário, a Recorrente, nos exatos termos das suas respostas às intimações da fiscalização, não nega que aquelas pessoas físicas eram vinculadas à *holding* a que faz parte, denominada MTG Assessoria e Participações S/A.

Contudo, alega, a Recorrente que, apesar da ausência de vínculo empregatício, “os terceiros não são pessoas estranhas” aos seus quadros. Neste sentido, o contribuinte desenvolve seus argumentos apontando as funções e atividades daquelas pessoas físicas beneficiárias dos pagamentos realizados via Incentive House, afirmando que haveria causa nos pagamentos a eles realizados.

Todavia, não se pode concordar com a existência de causa nestes pagamentos.

De pronto, apesar das argumentações apresentadas, com a tentativa de se demonstrar as funções de cada uma das pessoas físicas, a Recorrente não trouxe aos autos qualquer prova para comprovar suas alegações.

A única certeza que se tem nos autos é que as pessoas físicas, apesar de serem ligadas à holding do contribuinte, não tinham qualquer vínculo com este, como a própria Recorrente afirma. Este fato é incontroverso.

E o fato de não possuir vínculo com a pessoa jurídica que efetuou os pagamentos é suficiente para convencer este relator da inexistência de causa nos pagamentos realizados. Ora, como se pode admitir que uma pessoa que não possuiu vínculo com determinada entidade seja agraciada com “prêmios”, vantagens financeiras, em um "Programa de estímulo ao aumento de produtividade"?

Não se está afirmando, de forma alguma, que todos os pagamentos a terceiros, sem vínculo empregatício, podem ou devem ser considerados como sendo “sem causa”. Não é esse ponto.

O problema aqui é a natureza dos pagamentos realizados, que, reitero-se, estavam vinculados ao aumento de produtividade da empresa. Assim, o questionamento que fica sem resposta é: como aqueles terceiros, sem participar da entidade formalmente, contribuíram com esse aumento de produtividade? Em que pese o esforço argumentativo da Recorrente, com toda venia, esta argumentação deveria ser acompanhada de provas suficientes para demonstrar a atuação daqueles terceiros no aumento da produtividade.

Neste sentido, uma vez não comprovada a causa dos pagamentos, deve ser mantida a incidência do IRRF, com base no que dispõe a primeira parte do parágrafo 1º, do artigo 61 Lei nº 8.981/95.

Por todo exposto, neste ponto, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter a incidência do IRRF nos pagamentos realizados a Edson Nogueira da Silva, Luis Fernando Honório e Therezinha Borges Trajano.

DA CONCLUSÃO

Em conclusão, vota-se por REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para:

- (i) afastar a incidência do IRRF sobre os pagamentos realizados aos beneficiários que tinham vínculo com a Recorrente, quais sejam: Edna Maria Honorato, Jose Costa Araújo Júnior, Weder Luis Albano e José Antônio Palamoni.
- (ii) manter a incidência do IRRF nos pagamentos realizados a Edson Nogueira da Silva, Luis Fernando Honório e Therezinha Borges Trajano.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhenas Dias

Fl. 19 do Acórdão n.º 1302-006.232 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13855.000600/2007-43