MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10680.735418/2019-00**
ACÓRDÃO	2201-011.973 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOESLEY MENDONCA BATISTA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF N.º 2.

O CARF não é competente para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ERRO INSANÁVEL.

A escolha incorreta do sujeito passivo é vício insanável que macula o lançamento tributário em sua essência, tornando-o nulo.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ERRO NA SUJEIÇÃO PASSIVA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO.

As matérias de ordem pública devem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenham sido objeto de recurso voluntário. A subsunção do fato à norma, a descrição dos fatos, a indicação do fundamento legal da autuação, a construção da base de cálculo, a alíquota aplicável, a precisa indicação do sujeito passivo e a motivação são elementos substanciais do lançamento, por imperativo do art. 142 do CTN. Dessa forma os equívocos que ensejam a nulidade por vício material, são, por conseguinte, matérias de ordem pública.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 5 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento. Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

> Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o auto de infração de fls. 02 a 12, relativo ao anos-calendários de 2014, 2015 e 2016, onde foram apuradas omissões de rendimentos decorrente de remuneração indireta, nos valores de R$ 4.669.421,10, R$ 1.992.226,22 e R$ 3.047.531,09, respectivamente.
>
> O termo de verificação fiscal de fls. 15 a 57 explica, em síntese, que:
>
> 1 – após a análise da documentação apresentada pela empresa JJMB Participações Ltda. (JJMB) restou constatado que o real beneficiário de uma série de bens em nome da empresa era o contribuinte;
>
> 2 – da listagem de bens às fls. 23 a 25, a própria empresa classificou os bens de nº 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14 e 15 como bens para uso pessoal do interessado;
>
> 3 – apesar da JJMB registrar ser a beneficiária dos bens de nº 1, 2 e 6, visto existir a expectativa de vende-los com lucro no futuro, constatou-se que os mesmos eram, de fato, utilizados pelo contribuinte. O item 1 é a moradia principal do contribuinte, onde reside com sua família. O item 2 é um apartamento também utilizado pelo contribuinte e sua família;
>
> 4 - quanto ao item 6, foi considerada como plausível a explicação de que o veículo estaria a serviço da empresa;

DOCUMENTO VALIDADO

5 – nos termos da Lei 8.383/91 é cristalino que valores despendidos com imóveis ou veículos colocados à disposição de administradores, bem como o custeio pela empresa de despesas pessoais deles, integram a remuneração dos beneficiários, devendo ser considerados os valores relativos aos encargos de depreciação, uma vez que não há contrato de aluguel ou arrendamento mercantil;

6 – com base nas respostas da empresa às intimações propostas se verificou que todos os funcionários listados na tabela de fls. 28 a 32 prestavam serviços ao contribuinte, e não, a JJMB;

7 – os empregados de nº 11, 12, 14, 15 e 17 tinham o sócio e administrador como beneficiário de seus serviços prestados, conforme informado pela própria empresa;

8 – a despeito da justificativa da empresa de que os funcionários de vigilância (nº 1, 5, 7 e 13) prestam serviços que resguardam patrimônio da própria empresa, uma vez que a residência está habitada é óbvio que o que se busca resguardar é a segurança de seus moradores. A prova disso é que apesar de a empresa possuir outros imóveis, apenas foram alocados vigilantes para a residência de seu sócio;

9 – da mesma forma, restou caracterizado que os funcionários de nº 2, 3, 4, 6, 8, 9, 10 e 16, relacionados como ajudantes de serviços gerais, tinham como beneficiário de seus serviços o contribuinte;

10 – dos 160 lançamentos contábeis relativos às despesas, a JJMB identificou 16 lançamentos que teriam como beneficiário o contribuinte;

11 – para os demais 144 lançamentos, em que a empresa informou ser a própria beneficiária, procurou-se identificar com qual bem o gasto estava relacionado. Assim, se o dispêndio teve como alvo um bem que estava colocado à disposição do sócio e administrador, esta despesa naturalmente foi destinada a ele. Caso contrário, destinava-se à empresa;

12 – 13 lançamentos foram informados pela empresa como sendo referentes a vestuário e materiais para o desempenho da função. Entretanto, a empresa não possuía um funcionário sequer trabalhando em sua sede. Todos prestavam serviços ao sócio, razão pela qual, tais gastos devem ser considerados como despesa deste último;

13 – 152 notas fiscais não foram localizadas na contabilidade da empresa. Entretanto, para 111 delas a empresa apresentou justificativa aceitas pela fiscalização. 14 notas fiscais não foram encontradas. Por prudência, as mesmas não foram consideradas;

14 – quanto às 27 notas fiscais restantes, a própria empresa atesta tratar-se de despesas com os imóveis de uso do contribuinte. Nenhuma delas, à exceção de uma, foi encontrada na contabilidade da empresa. Dessa forma, as outras 26 são consideradas despesas cujo beneficiário é o próprio contribuinte;

DOCUMENTO VALIDADO

15 – com isso, restou caracterizada a remuneração indireta e, consequentemente, a omissão de rendimentos.

Cientificado do lançamento em 20/08/2019 (fl. 69), o contribuinte apresentou sua impugnação (fls. 1.536 a 1.580), em 19/09/2019, alegando, em suma, que:

1 – a criação da JJMB decorreu da necessidade de solucionar questões societárias. A sua constituição não se deu por razões de planejamento tributário ou maximização de lucros, mas sim, por uma questão de governança e administração do patrimônio;

2 - a liberdade de auto-organização sempre foi tida como resultado das garantias asseguradas por diversos princípios constitucionais, sendo o mais importante deles, o princípio da legalidade;

3 – a própria Autoridade Fiscal reconheceu a existência da segregação patrimonial, tanto no que concerne à contabilidade, como no que tange as instalações físicas. Ora, efetivamente havendo norma que permita ao Impugnante organizar-se da maneira que melhor atenda às suas necessidades, não pode ser coibido de agir em conformidade com a legislação, sob pena de afronta à liberdade contratual;

4 - ora, quer nos parecer que, por via indireta, a d. fiscalização optou por uma espécie de desconsideração da personalidade jurídica da JJMB, na medida em que imputou ao Impugnante supostos rendimentos em função de gastos inerentes ao exercício de sua própria atividade;

5 - a despeito de toda argumentação apresentada, a d. fiscalização desconsiderou, quase que por completo, as informações reportadas, tratando referidos itens como se fossem rendimentos tributáveis do Impugnante, única e exclusivamente pelo fato de estarem relacionados aos imóveis que julgou serem destinados como de uso do sócio administrador;

6 – a d. fiscalização não examinou a natureza dos valores questionados, limitando-se apenas a relacioná-los como despesas dos referidos imóveis e, assim, atribuí-los como de proveito do impugnante;

7 - em análise aos itens 6.3.1.2.1 (Despesas com imóvel Rua França), 6.3.2.2 (Despesas com imóvel Salvador) e 6.3.2 (Notas fiscais em nome JJMB que não foram encontradas na Contabilidade) verifica-se uma relação de lançamentos e notas fiscais que, em síntese, podem ser segregados em duas categorias: (i) obras e reformas; e, (ii) móveis e utensílios. Ambas foram consideradas como despesas por esta d. fiscalização e imputadas pelo valor integral como benefícios indiretos do Impugnante;

8 - por se tratarem de obras estruturais e benfeitorias em imóveis de alto padrão que vinham sendo realizadas, foram registradas no ativo imobilizado da JJMB pelo valor de custo. Na medida em que são finalizadas as obras, são reclassificadas

DOCUMENTO VALIDADO

contabilmente e incorporadas nas respectivas edificações para assim serem oportunamente depreciadas;

9 - ora, se no entendimento da d. autoridade fiscal os encargos de depreciação dos imóveis de investimento da JJMB devem ser imputados à remuneração do Impugnante em razão do uso, pergunta-se: Por que a mesma lógica não pode ser aplicada aos valores dos gastos com obras em andamento? Pelo simples fato de ainda não terem sido depreciadas? A JJMB registrou os gastos dessa forma em plena observância aos preceitos contábeis, pois tais valores somente são passíveis de depreciação na medida em que disponíveis para uso, ou seja, quando reformas estivessem encerradas;

10 - isso significa dizer que o r. agente fiscal optou por considerar, de modo totalmente aleatório em termos de fundamentação, a forma mais gravosa de tributação do Impugnante, qual seja, tributação pelo valor integral de referidos gastos que, na verdade, NÃO deveriam ter sido considerados;

11 – quanto aos móveis e utensílios, a d. fiscalização aplicou a mesma sistemática e autuou o Impugnante pela integralidade dos valores, sem observar que tais bens já haviam inclusive sido depreciados, tal como consta das planilhas apresentadas para o conjunto de bens do imobilizado;

12 – assim, houve o descuido no exame dos lançamentos envolvidos, pois a d. autoridade fiscal tratou de tributar a integralidade dos dispêndios sem observar os bens que já estavam depreciados, ou os que não deveriam compor a base de cálculo do crédito aqui combatido;

13 - tendo tais premissas em mente, conclui-se que para a incidência da norma jurídica se faz necessário que todos os elementos formadores do fato gerador estejam presentes na realidade dos fatos e sejam perfeitamente identificáveis. Assim, em que pese o lançamento efetuado pela d. fiscalização seja manifestamente ilegal, pelos motivos já expostos, verificou-se ainda diferentes aspectos que envolvem a hipótese de incidência do imposto de renda que não estão perfeitamente encaixados à forma abstrata em lei;

14 – o presente auto de infração possui vício insanável no critério quantitativo que impede a perfeita sincronia entre a norma abstrata e o fato concretamente ocorrido;

15 - ao considerar a integralidade dos dispêndios com as obras em andamento, móveis de utensílios, procedeu o cálculo do imposto de renda de forma equivocada, quando, em verdade, deveria ser reduzida em R$ 5.502.876,86 já que tais valores não deveriam ser considerados na presente autuação;

16 - a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é firme ao asseverar que é nulo o lançamento que não tenha corretamente apurado o crédito tributário contido no auto de infração;

DOCUMENTO VALIDADO

17 - deste modo, resta demonstrado que a presente autuação deve ser de plano cancelada, visto que a cobrança imputada ao Impugnante impede o perfeito casamento dos elementos componentes do fator gerador, não permitindo a observação da materialização da incidência tributária, tornando-o, por conseguinte, inadmissível;

18 – quanto ao mérito da questão, verifica-se que a linha da d. fiscalização não é verídica, uma vez que os veículos e imóveis são, de fato, de titularidade e investimentos da empresa, os quais podem ser negociados a qualquer momento, em observância o princípio da autonomia da vontade;

19 - o imóvel da Rua França é um ativo da JJMB, regularizado perante o Registro de Imóvel competente e devidamente contabilizado, estando sujeito a qualquer negociação jurídica conforme condições de mercado, suportando respectivos encargos legais decorrentes das operações realizadas;

20 - uma vez que o imóvel de titularidade da empresa estava disponível para uso do sócio, ainda que sem contraprestação, no máximo, estaríamos diante de uma relação de comodato. Nos termos do Código Civil o comodato se dá de maneira gratuita e se consuma com a tradição, ou seja, trata-se de contrato real. Assim, não é necessária a existência de um contrato solene, podendo o mesmo ser executado verbalmente;

21 - não pode a d. fiscalização impor uma relação jurídica de aluguel entre as partes sob o argumento de que a pessoa física estaria omitindo rendimentos, quando na realidade estaríamos diante de um contrato de comodato sem qualquer onerosidade;

22 - referido entendimento também deve ser aplicado ao imóvel de Salvador, pois o fato de o Impugnante ter utilizado esporadicamente, não justifica a cobrança de imposto de renda sobre a depreciação dos anos fiscalizados;

23 – quanto às despesas com reformas, veículos, móveis e utensílios vinculados aos imóveis da Rua França e de Salvador, estamos diante de gastos de melhoria suportados pela JJMB como proprietária dos imóveis visando a valorização e, consequentemente, maior lucratividade quando de uma futura locação ou alienação;

24 - dentre os gastos mencionados pela fiscalização, a título exemplificativo, podemos destacar a reforma de pisos e revestimentos, armários embutidos e iluminação. Ou seja, gastos estruturais suportados pela JJMB - proprietária dos imóveis, que terá o maior retorno financeiro quando da alienação ou locação desses, uma vez que todas as benfeitorias necessárias realizadas integram o custo dos imóveis, tornando-os mais atrativos para negociação;

25 - as contratações de vigilantes são indispensáveis para proteção do imóvel contra invasões, ocupações, depredações, roubos etc., o que certamente desvalorizariam o investimento da empresa, além de gerar um custo extra para reparar eventual dano causado;

DOCUMENTO VALIDADO

> 26 - o argumento da d. fiscalização de que "apenas foram alocados vigilantes para a residência de seus sócios" não merece prosperar, posto que neste caso se trata de uma casa de alto padrão em bairro nobre da capital paulista que possui demandas peculiares de segurança pelas características do imóvel, e que devem ser suportadas exclusivamente pela JJMB, única proprietária do ativo;
>
> 27 - situação diferente pode ser observada nos demais imóveis de propriedade da JJMB como, por exemplo, o apartamento de Salvador, visto que compõe condomínio com sistema de segurança próprio, cujas despesas são rateadas entre os proprietários, não exigindo, assim, que a JJMB faça diretamente este tipo de contratação;
>
> 28 - no que tange aos demais funcionários que prestam serviços alocados na Rua França e em Salvador e ocupam cargos de ajudante de serviços gerais, deve-se aplicar raciocínio semelhante, já que estes prestam serviços de zeladoria e manutenção visando a conservação do patrimônio da empresa;
>
> 29 – quanto às despesas não vinculadas aos bens ainda é preciso ressaltar que são despesas suportadas e contabilizadas pela JJMB decorrem dos custos com seus próprios funcionários, como por exemplo despesas com uniforme dos vigilantes, cestas e brindes de final do ano;
>
> 30 - não pode a autoridade fiscal desconsiderar os pilares estabelecidos por nossa CF e, tão pouco pela CLT, sobre as regras trabalhistas, atribuindo ao Impugnante um ônus que não lhe pertence.

A decisão recorrida, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, e foi assim ementada:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
>
> Ano-calendário: 2014, 2015, 2016
>
> OMISSÃO DE RENDIMENTOS. REMUNERAÇÃO INDIRETA.
>
> Nos termos do art. 74 da Lei 8.383/91 devem integrar a remuneração dos beneficiários a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação de imóvel cedido, bem como, as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros.
>
> PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.
>
> Restando discriminadas de forma clara e precisa as razões motivadoras do feito fiscal, não se verifica qualquer óbice ao exercício do pleno direito de defesa do contribuinte.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

DOCUMENTO VALIDADO

Em seu recurso voluntário, o recorrente reiterou os argumentos da impugnação.

Na sequência, juntou aos autos parecer acerca da natureza jurídica das holdings puras e dos valores recebidos por seus sócios.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

A autuação (fls. 2-14) versa sobre omissão de rendimentos em virtude do recebimento de remuneração indireta de R$ 4.669.421,10, em 2014; R$ 1.992.226,22, em 2015; e R$ 3.047.531,09, em 2016.

A argumentação do recorrente divide-se em dois blocos. No primeiro, afirma o seu direito constitucional à livre organização de seus empreendimentos, com fundamento na livre iniciativa e no princípio da legalidade. No segundo bloco argumentativo, busca afastar a caracterização da remuneração indireta. Afirma que a JJMB atuou seguindo as normas contábeis aplicáveis à situação e que os veículos e imóveis autuados são de propriedade da empresa, caracterizando-se como seus ativos. Aduz que a fiscalização não poderia impor ao arranjo entre as partes a natureza de locação, quando na realidade se trataria de mero comodato e que as despesas com os imóveis, inclusive a contratação de funcionários, deve ser compreendida no contexto de despesas vinculadas aos bens e necessárias à sua manutenção ou melhoria.

Em relação ao primeiro bloco argumentativo (livre-iniciativa e legalidade), falece a este Conselho competência para apreciar alegações de natureza constitucional. É o que prescreve a Súmula CARF n.º 02.

Acerca da caracterização dos benefícios como remuneração indireta, a matéria deve ser analisada à luz do artigo 74 da Lei n.º 8.383/1991. Referido dispositivo determina que a remuneração de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros é integrada pela (a) contraprestação de arrendamento mercantil, aluguel ou encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço, de veículos usados para seu transporte, bem como de imóveis cedidos para seu uso; e pelas (b) despesas com benefícios e vantagens, incluindo a aquisição de alimentos e bens para uso fora do estabelecimento da empresa, com pagamentos relacionados a clubes e com salários e encargos de empregados a eles cedidos bem como despesas de conservação e manutenção de imóveis e veículos. O mesmo dispositivo determina que a empresa identifique os beneficiários das despesas e adicione os valores correspondentes aos seus salários, sob pena de tributação na fonte à alíquota de trinta e três por cento.

Diante desta premissa normativa, a resolução da controvérsia passa pela análise do acervo probatório destes autos. A este respeito, entendo que a decisão de origem analisou com profundidade os elementos autuados, contudo, a interpretação das normas aplicáveis a este

DOCUMENTO VALIDADO

processo encontra-se viciada desde a lavratura do auto de infração, o que levou à eleição errônea do Recorrente como sujeito passivo, acarretando a nulidade do lançamento.

Comecemos a análise pelo seguinte excerto do TVF (fls. 18-22):

> Verificando-se a contabilidade da empresa, percebe-se que houve muitos gastos suportados pela empresa em favor de JOESLEY. Esta prática ocorreu de duas formas: na primeira utilizou-se como contrapartida à despesa realizada uma conta de Adiantamento de Lucros.
>
> Com a devida vênia dos que pensam de forma diversa, este Auditor-Fiscal entende que o procedimento é lícito, pois deixa claro na contabilidade que determinadas despesas, apesar de pagas pela empresa, serão custeadas pelo sócio e administrador. Há aqui a correta separação entre o patrimônio da sociedade e o do sócio, ficando consignado o quantum despendido, o valor a ser ressarcido e a fonte (no caso, adiantamento de lucros). Por outro lado, diversas despesas que claramente tinham o sócio e administrador como beneficiário foram lançadas na contabilidade como se da empresa fossem. Isto representa clara burla às melhores práticas contábeis e configura remuneração indireta da empresa paga ao sócio e administrador.
>
> A Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, rege de forma clara esta situação, sendo reproduzido a seguir o trecho de interesse:
>
> > 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.

DOCUMENTO VALIDADO

> § 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.

É cristalino então que valores despendidos com imóvel ou veículo colocado à disposição de administradores, bem como o custeio pela empresa de despesas pessoais deles, integram a remuneração dos beneficiários.

No caso em tela, em relação a veículos ou imóveis, como não houve contratos de aluguel, nem arrendamento mercantil, a lei dispõe que devam ser usados os encargos de depreciação.

O Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), que era o ato normativo vigente na época, regulamentava a lei da seguinte forma:

> Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei n° 4.506, de 1964, art. 16, Lei n° 7.713, de 1988, art. 3', § 4°, Lei n°8.383, de 1991, art. 74, e Lei n°9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória n°1.769-55, de II de março de 1999,arts. 1°e 2"):
>
> XVII - benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, tais como:
>
> a) a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, relativos a veículos utilizados no transporte dessas pessoas e imóveis cedidos para seu uso;
>
> b) as despesas pagas diretamente ou mediante a contratação de terceiros, tais como a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa, os pagamentos relativos a clubes e assemelhados, os salários e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos pela empresa, a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos na alínea "a ;,ç 2' Os rendimentos de que trata o inciso XVII, quando tributados na . forma do § 1" do art. 675, não serão adicionados à remuneração (Lei n°8.383, de 1991, art. 74, § 2').
>
> Art. 622. Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei n°8.383, de 1991, ar!. 74,):
>
> I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:
>
> a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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;
>
> 12) 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 inciso I.
>
> Parágrafo único. A filia de identificação do beneficiário da despesa e a não incorporação das vantagens aos respectivos salários dos beneficiários, implicará a tributação na forma do art. 675.
>
> Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei n°8.383, de 1991, art. 74, § 2', e Lei 12° 8.981, de 1995, art. 61, §1º).
>
> § 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei n°8.981, de 1995, art. 61, §3º).
>
> § 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei n°8.981, de 1995, art. 61, §29.)

O parágrafo único do artigo 622 do R1R/99 estabelece que a falta de identificação do beneficiário implica a tributação exclusiva na fonte pagadora. Como o beneficiário, no caso JOESLEY, está claramente identificado, a tributação se dá na pessoa física, como estabelecido no artigo 43.

É esse também o comando da Instrução Normativa n° 1.500, de 29 de outubro de 2014: [...].

Desta forma, a renumeração indireta apurada deverá ser considerada rendimento tributável do beneficiário, sendo a tributação do Imposto de Renda realizada mediante a aplicação da tabela progressiva.

Note-se que o fiscal identifica nas despesas a natureza de remuneração indireta, o que atrai corretamente a aplicação do art. 74, da Lei n.º 8.383/1991, contudo equivoca-se na interpretação do parágrafo segundo do dispositivo. Na realidade, o dispositivo legal, apesar de

transcrito, parece ser ignorado em favor do Regulamento do Imposto sobre a Renda na argumentação construída pelo agente que realizou o lançamento.

O artigo 74, da Lei n.º 8.383/1991 prevê que as despesas listadas nos seus incisos integram a remuneração dos beneficiários. Como efeito desta determinação, o parágrafo primeiro estabelece que a empresa deverá identificar os destinatários da despesa (que são os titulares da remuneração indireta) e somar o seu valor ao do salário normal do beneficiário. É neste contexto que o parágrafo segundo determina que a inobservância das normas dispostas no artigo 74 gera a obrigação de se tributar os valores pagos exclusivamente na fonte à alíquota de 33%. Ou seja, na hipótese de a remuneração indireta ser paga a beneficiário não identificado ou de ser paga sem se somar ao correspondente salário, o parágrafo segundo determina a forma de tributação dessa remuneração.

Veja-se que o entendimento da fiscalização diverge do meu (fl. 21), como pode ser verificado da seguinte conclusão:

> Como o beneficiário, no caso JOESLEY, está claramente identificado, a tributação se dá na pessoa física, como estabelecido no artigo 43.

Divirjo desse posicionamento, por entender que o critério da identificação do beneficiário cumula-se com o critério da soma das verbas por ele recebidas ao seu salário. No presente caso, pode-se argumentar que hipoteticamente encontra-se cumprido o primeiro critério, porque o Recorrente detém 99,99% das cotas da empresa relacionada à autuação e os documentos autuados o identificam como beneficiário das despesas. Contudo, o segundo critério foi descumprido: a empresa não somou o valor das verbas ao salário do Recorrente. Neste último ponto, cabe destacar que a meu ver o Fisco também não demonstrou que o Recorrente recebia remuneração, tendo ignorado a peculiaridade da natureza societária da empresa relacionada à autuação (uma holding sem qualquer atividade produtiva).

De todo modo, importa frisar que, caso se concorde com a premissa da fiscalização — a de que as verbas recebidas pelo Recorrente constituem remuneração indireta — a consequência da não inclusão destas verbas no salário do Recorrente deve ser a tributação exclusivamente na fonte com alíquota de 33% e não, como quer o Fisco, a tributação na pessoa física do Recorrente mediante aplicação da tabela progressiva do IRPF. Entender de maneira diversa implicaria negar aplicação ao parágrafo 2º, do artigo 74, da Lei n.º 8.383/1991, o que este Conselho está impedido de fazer, por força do artigo 98, do RICARF.

A própria Receita Federal expôs entendimento semelhante no Parecer Normativo COSIT nº 1/2002:

> […]
>
> 3. Como visto, a sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, a que se refere o art. 43 do CTN.

DOCUMENTO VALIDADO

> 4. A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.
>
> 5. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.
>
> 6. A fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda , a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo. Assim, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo imposto. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).
>
> 7. No caso do imposto de renda, há que ser feita distinção entre os dois regimes de retenção na fonte: o de retenção exclusiva e o de retenção por antecipação do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte.
>
> Retenção exclusiva na fonte
>
> 8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.
>
> 9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.
>
> 10. Ressalvada a hipótese prevista nos parágrafos 18 a 22 [hipótese de provimento judicial que determine a não retenção], a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto.
>
> Imposto retido como antecipação
>
> 11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.
>
> […]

No caso dos autos, trata-se de tributação exclusiva na fonte e não de mera antecipação.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim também a lição de Ricardo Mariz ("Curso Avançado de Substituição Tributária - Modalidades e Direitos do Contribuinte", Livraria do Advogado Editora e IET, Porto Alegre, 2016, p. 341):

> Outro aspecto importante está em que a responsabilidade da fonte pagadora da renda é exclusiva, ou seja, ela é sua e exclui a sujeição passiva do Outro aspecto importante está em que a responsabilidade da fonte pagadora da renda é exclusiva, ou seja, ela é sua e exclui a sujeição passiva do contribuinte na relação jurídica tributária cujo objeto seja o imposto de renda na fonte, embora o contribuinte possa ser sujeito passivo de outra relação jurídica tributária de cuja base de cálculo o mesmo valor tributável na fonte seja integrante, tal como ocorre com o imposto devido na fonte por antecipação do imposto devido ao final do período-base e compensável com este.
>
> Neste caso, existem duas relações jurídicas tributárias distintas, e a fonte pagadora somente participa da primeira, como responsável tributária exclusiva, isto é, com exclusão de qualquer envolvimento do contribuinte.
>
> Por ser assim, quanto ao imposto de renda devido na fonte, a fonte pagadora é sujeito passivo por responsabilidade, sem ser contribuinte, e o titular da renda é o contribuinte sem ser sujeito passivo.
>
> A exclusividade da fonte, como sujeito passivo, hoje é matéria pacífica na jurisprudência administrativa e judicial, e também é reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil 19, e tem fulcro nas disposições do CTN que foram abordadas no início deste estudo, quando foi visto que a responsabilidade em geral pode ser atribuída a um terceiro vinculado ao fato gerador, com exclusão do contribuinte ou com a manutenção de uma responsabilidade supletiva deste (art. 128).

A tributação exclusiva na fonte acarreta a responsabilidade integral desta última perante o Fisco, independentemente de ter ou não efetuado a retenção do imposto no momento do pagamento. A ausência de recolhimento não exime a fonte de seu dever e não transfere qualquer ônus ao contribuinte, que não poderá ser demandado por imposto, multa ou juros. Nessa hipótese, a base de cálculo normalmente verificada em pagamentos sujeitos à retenção é modificada, equiparando-se o valor bruto pago ao valor líquido que deveria ter sido auferido pelo contribuinte após a retenção que não foi realizada. O que a norma faz é impor à fonte o encargo de arcar com a diferença tributária, majorando sua carga fiscal e colateralmente sancionando o seu comportamento, para desestimular o pagamento de remuneração indireta à revelia do procedimento disposto no parágrafo 1º, do artigo 74, da Lei n.º 8.383/1991. É o que se depreende do artigo 675, caput e parágrafo primeiro, do Decreto n° 3.000/1999, vigente à época dos fatos:

> Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de

DOCUMENTO VALIDADO

> trinta e cinco por cento (Lei n°8.383, de 1991, art. 74, § 2', e Lei 12° 8.981, de 1995, art. 61, §1º).
>
> § 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei n°8.981, de 1995, art. 61, §3º).

Veja-se, por fim, que a alegação de erro na sujeição passiva não foi analisada pela DRJ, porque não consta da Impugnação. Também não verifiquei a existência de argumentos a esse respeito no Recurso Voluntário ora analisado. Porém, entendo que não há óbice ao seu enfrentamento, pois trata-se de matéria de ordem pública. As matérias de ordem pública devem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ainda que não tenham sido objeto de Impugnação, não se aplicando às hipóteses a preclusão. Dessa forma o equívoco na determinação do sujeito passivo enseja a nulidade do lançamento por vício material, sendo, portanto, matéria de ordem pública.

Assim, tendo em vista que o sujeito passivo deste processo é o Recorrente e não a JJMB Participações Ltda (que não foi autuada sequer na qualidade de solidária), deve-se reconhecer a nulidade do lançamento.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital

Relator

DOCUMENTO VALIDADO