



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

Processo nº 10980.013302/2005-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.262 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2016
Matéria IRRF
Recorrente BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2002, 2003, 2004

AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO DE IRRF PELA FONTE PAGADORA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA PELO ART. 9º DA LEI Nº. 10.426/2002. FATOS GERADORES ANTERIORES À ALTERAÇÃO PROMOVIDA PELA LEI Nº. 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para os fatos geradores ocorridos anteriormente a alteração da redação do art. 9º da Lei nº. 10.426/2002, promovida pela Lei nº. 11.488/2007, aplica-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, *a*, do Código Tributário Nacional, ante o fato de a referida alteração ter deixado de prever a aplicação da multa isolada do inciso II do art. 44 da Lei nº. 9.430/96.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos dar provimento ao recurso. Fez sustentação oral a Dra. Heloisa Guarita Souza OAB/PR 16.597.

Assinado digitalmente

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

Assinado digitalmente

Carlos César Quadros Pierre - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente Convocada), Denny Medeiros da

Silveira (Suplente Convocado), Daniel Melo Mendes Bezerra, Carlos César Quadros Pierre e Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Relatório

Adoto como relatório aquele utilizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, 2ª Turma da DRJ/CTA(Fls. 277), na decisão recorrida, que transcrevo abaixo:

Trata o processo de autos de infração de multa isolada sobre falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF, relativos ao ano calendário 2001, 2002 e 2003.

2. O auto de infração de multa isolada (fls. 141/152) exige o recolhimento de R\$ 66.195,10 de multa isolada e R\$ 11.733,28 de juros de mora.

3. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 126/140:

Multas Isoladas — Falta de Retenção e recolhimento do IRF: nos períodos de 03/2001, 07/2001 a 02/2002, 04/2002, 06/2002 a 07/2002, 09/2002 a 10/2003 e 12/2003.

Enquadramento legal nos arts. 722, parágrafo único e 957 do RIR/1999; art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002;

Juros Isolados — Falta/Atraso da Retenção ou recolhimento do IRF: nos períodos de 03/2001, 07/2001 a 02/2002, 04/2002, 06/2002 a 07/2002, 09/2002 a 10/2003 e 12/2003.

Enquadramento legal no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

4. Cientificada em 01/12/2005, conforme fl. 146, tempestivamente, em 28/12/2005, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, As fls. 156/164, através de seu procurador, conforme procuração A fl. 167, acompanhada dos documentos de fls. 165/259, que se resume a seguir:

a. Esclarece, inicialmente, que a impugnação tem por objeto a autuação referente aos fornecedores BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda e Paulo Cezar Fahbush Pires, sendo que as demais autuações foram pagas conforme DARF anexado;

BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda

b. Afirma que, em 31/05/2001, firmou contrato de prestação de serviços com o fornecedor referido, com o seguinte escopo: "manutenção e operação, especificamente dos sistemas de vapor,

ar comprimido, frio (Chiller), tratamento de efluentes, distribuição de água, predial em geral, ar condicionado, planejamento e controle da manutenção, almoxarifado de peças sobressalentes, média tensão elétrica e gerador de energia elétrica de emergência, manutenção preventiva geral, manutenção do site, iluminação interna e externa e pequenas modificações de layout nas instalações da contratante";

c. Alega que o art. 649 do RIR e demais legislações invocadas pelo auditor fiscal não são aplicáveis A modalidade de serviço contratada, por não se enquadrarem em prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e tampouco locação de mão de obra, e que a incidência tributária ocorre quando há prestação de serviços de limpeza e conservação de bens imóveis;

d. Com base no art. 82 do Código Civil, afirma que não se pode confundir os serviços que são objeto de retenção na fonte com aqueles que foram contratados pela requerente, que se referem a manutenção de técnicos especializados em equipamentos e não de conservação e limpeza, os quais, uma vez removidos, não alterarão a substância ou a sua destinação, podendo ser citado como exemplos os equipamentos de ar condicionado, ou seja, podem ser removidos, sem que se perca a sua característica ou finalidade;

e. Frisa que o art. 43 do Código Civil mencionado pelo auditor fiscal foi revogado pelo código atual;

f. Reclama que o conceito de manutenção e conservação não se correlaciona para os fins indicados pelo auditor, pois não se trata de conservação de imóvel, como estabelecido pela legislação e jamais como locação de mão de obra, sendo que a disponibilização dos empregados do fornecedor/contratado é premissa para a execução dos serviços;

g. Explica que na prestação de serviços a retribuição é devida pelos serviços prestados, e a locação de mão de obra se presta, dentre outros, para ajustar contingentes aos picos sazonais ou eventualidades, ou suprir necessidades temporárias ou projetos prioritários da empresa, o que efetivamente não foi o objeto da contratação;

h. Cita solução de consulta nº 21 da 1ª Região Fiscal, no sentido de que não há retenção do imposto de renda na prestação de serviços de manutenção;

Paulo Cezar Fahbush Pires

i. Com base no art. 150 do Decreto-lei 1706/79, entende que a exceção somente se aplicaria As pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividades de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras formas de lhes possam ser assemelhadas (parágrafo único do art. 150 do RIR);

j. Aduz que o prestador de serviços contratado através de pessoa jurídica não se enquadra em nenhuma das hipóteses acima, conforme decisão nº 289 da 8ª Regido Fiscal;

k. Entende ser inadmissível a descaracterização de empresas individuais como mencionado pelo auditor, para fins de tributação do IR, que não se enquadrem nas situações acima, ou seja, não tendo o serviço natureza profissional não há que se aplicar a retenção do imposto; e que a pessoa jurídica, ao efetuar o pagamento, deverá adotar as cautelas necessárias para identificar se está contratando com a pessoa física ou com pessoa jurídica por equiparação, sendo que para esta última, o imposto não é retido na fonte;

l. Justifica que contratou serviços com pessoa jurídica por equiparação, a teor do art. 150 do RIR, de modo que o art. 639 do RIR, invocado pelo auditor fiscal, não se aplica pela natureza dos serviços prestados por Paulo Cezar Fahbusch Pires Ltda, l110 por ausência de previsão legal para a retenção.

5. As fls. 165/166 consta DARFs com data de 26/12/2005, códigos 2917 (IRPJ - LANÇAMENTO DE OFÍCIO), 6583 (JUROS IRRF - ART. 43 L.9430), e 6380 (MULTA ISOLADA - IRRF - ART. 43 L.9430), nos valores de R\$ 99.556,60, R\$ 83,97 e R\$ 2.515,58, respectivamente.

Passo adiante, a 2ª Turma da DRJ/CTA entendeu por bem julgar o lançamento procedente, em decisão que restou assim ementada:

RETENÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. MANUTENÇÃO OU CONSERVAÇÃO. BENS IMÓVEIS. ACOPLAMENTO AO PRÉDIO.

Estão sujeitos A retenção do imposto de renda na fonte à alíquota de 1% (art. 3º do Decreto-lei nº 2.462/88, com a alteração introduzida pelo art. 55 da Lei nº 7.713/88), os rendimentos provenientes da prestação de serviços de manutenção ou conservação de máquinas e equipamentos, quando tratar-se de bens imóveis, assim entendido as peeps acopladas ao prédio.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO DO IRRF.

Incide a multa isolada de 75% para a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento.

RENDIMENTO PAGO A FIRMA INDIVIDUAL. SUJEIÇÃO PASSIVA. CONVENÇÕES PARTICULARES. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

A circunstância de o rendimento ter sido recebido por firma individual, por si só, não o submete ao regime das pessoas jurídicas, pois as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não são aptas a

modificar a definição legal da qualidade do sujeito passivo das obrigações tributárias.

CONTRATO DE USO DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. SUJEIÇÃO A TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Rendimento auferido com base em contrato de uso de imagem submete-se A tributação da pessoa física, em vista da natureza personalíssima da prestação, sendo irrelevante a inexistência de vínculo empregatício, ou se a atividade era comercial ou especulativa, ou se a renda foi paga a pessoa jurídica.

Cientificado em 25/07/2008 (Fls. 304), o Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 25/08/2008 (fls. 305 a 311), argumentando em síntese:

(...)

1.

Quanto aos Serviços Prestados pela BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda.

(...)

Inicialmente, os serviços comprovadamente prestados NÃO se classificam como sendo de limpeza, segurança, vigilância ou locação de mão-de-obra. Tampouco podem ser caracterizados como o outro aspecto em que a retenção na fonte é obrigatória, que é a conservação de bens imóveis.

(...)

Ainda que pretenda a decisão de 1ª instância dispor que "o critério empregado para distinção do bem móvel foi o seu acoplamento ou não a um prédio" (fls. 272, p. 8 da decisão), este não é o critério utilizado pelo código Civil, que inclusive contém disposição de conclusão diversa da pretendida pela DRJ/Curitiba. Portanto, está explícito na própria decisão recorrida o equívoco do critério para determinar se um bem é móvel ou imóvel.

Deve-se considerar também que o fato dos serviços terem sido executados nas instalações dos contribuintes não é um critério sério nem tampouco seguro ou legal para fundamentar a decisão (fls. 273, final da p. 9 da decisão). Primeiro, por que é critério de mera conveniência contratual; segundo, por que este elemento nem mesmo foi considerado ou elencado pela legislação tributária; e terceiro, pelo fato de que diversos outros serviços são prestados na sede da autuada e nem por isto são tributados na fonte.

Ou seja, a decisão está fundamentada em posicionamentos contrários ao Código Civil, e por consequência contrários ao Código Tributário, e também em critérios não sustentados em legislação e fora de qualquer lógica, seja empresarial ou meramente fiscalizatória.

Ainda, é necessário apontar que a decisão de 1ª Instância está equivocada ao apontar que as soluções a consultas citadas pela autuada/recorrente foram proferidas com base meramente no art. 647 do RIR/99 (e não no art. 649, no qual se sustenta a presente autuação fiscal).

(...)

2.

Quanto à contratação Paulo Cezar Fahlbush Pires Ltda.

(...)

É nítido que a prestação de serviços contratada não se encaixa em nenhuma das hipóteses acima. É inadmissível a descaracterização de empresas individuais, para fins de tributação pelo imposto de renda, que não se enquadrem nas situações acima; ou seja, não tendo o serviço natureza profissional (médico, dentista, escultor, advogado, p. ex.) - como o presente caso não tem -, não há como se aplicar a retenção do imposto.

Este vem sendo o entendimento reiterado da própria Receita Federal, vide Decisão n. 289 da DT 8ª RF e Solução de Consulta n. 17, de 2003, respectivamente no sentido de que "não cabe retenção de imposto de renda na fonte sobre rendimentos decorrentes de serviços pagos por pessoa jurídica a empresa individual equiparada a pessoa jurídica" e de que "a retenção do imposto de renda na fonte no pagamento de serviços prestados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica só é cabível quando o serviço contratado for caracterizadamente de natureza profissional - o que comprovadamente não é o caso.

Ou seja, a retenção na fonte para o caso da contratação de Paulo Cezar Fahlbush Pires Ltda., além de não ter previsão legal, é refutada pela própria Receita Federal, como pode se ver dos posicionamentos acima.

(...)

Como se vê, há um equívoco no próprio enquadramento legal feito no auto de infração. Sobretudo, há uma desconsideração de personalidade jurídica incompatível com o sistema jurídico vigente.

As pessoas jurídicas receptoras dos pagamentos feitos recolhem aos cofres da União Federal e do INSS os tributos devidos. Pagam o IR, PIS, COFINS, contribuições previdenciárias, FGTS de funcionários. Em outras palavras, o que se pretende com o presente auto de infração é cobrar o IRRF como se os pagamentos tivessem sido feitos a pessoas físicas, e ainda receber das pessoas jurídicas (das quais a pessoa física é sócia) os tributos que estas recolhem, entre outros, à Receita Federal.

Nesta situação pretendida pelo Fisco, então, o Fisco deveria ter que abater do valor exigido o total dos impostos/tributos pagos à Receita Federal por esta pessoa jurídica recebedora dos valores pagos pelo contrato firmado, Isto apenas bem a demonstrar o absurdo, contra-senso, falta de lógica e ausência de sustentação legal para a forma de tributação pretendida via auto de infração.

Um último aspecto a ser considerado é que a Receita Federal, ao autuar a empresa tomadora dos serviços, não tomou o cuidado de informar se a pessoa jurídica beneficiária no pagamento foi objeto de fiscalização. Portanto, não é possível ter conhecimento se cumpriu com se dever de ofício.

No entanto, o beneficiário do pagamento continua sendo o titular da disponibilidade econômica, ou seja é efetivamente o contribuinte. O fato de a fonte não efetuar a retenção, a título de antecipação do devido na declaração, não exime o contribuinte de tributar pelo IR seus rendimentos.

(...)

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos César Quadros Pierre, Relator.

Conheço do recurso, posto que tempestivo e com condições de admissibilidade.

Trata o lançamento de multa aplicada, isoladamente, única e exclusivamente pela falta de retenção do IRRF.

No presente caso utilizo-me dos ensinamentos do Conselheiro Carlos Alexandre Tortato.

Vejamos a redação do artigo 9º da Lei nº. 10.426, à época do lançamento, que fundamenta o lançamento.

Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente e outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifamos)

Esta era a redação do art. 44 da Lei nº. 9.430/96 a que se referia o art. 9º da Lei nº. 9.426/2002 à época do lançamento:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por CARLOS CESAR QUADROS PIERRE, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por CARLOS CESAR QUADROS PIERRE, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

Impresso em 05/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006)

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

À época desta redação, o artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 previa a aplicação das multas de 75% (inciso I) e 150% (inciso II). Contudo, vieram as alterações promovidas pela Lei nº. 11.488/2007, tanto no artigo 9º da Lei nº. 10.426/2002, quanto no artigo 44 da Lei nº. 9.430/96.

Art. 9o Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1o, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

De dicção bastante clara, conclui-se que incidiria a referida penalidade nos casos em que a “fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição” deixe de assim proceder, sujeitando-se “à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

Quando da edição da redação do art. 9º acima reproduzido dada pela Lei nº. 11.488/2007, essa foi a redação dada ao inciso I do art. 44 da Lei nº. 9.430/96 (também alterada pela MP nº. 351/2007, posteriormente convertida na lei nº. 11.488/2007):

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

Em que pese a menção feita pelo art. 9º da Lei nº. 10.426/2002 ao artigo 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/96, tratam-se de multas de natureza absolutamente distintas, sendo totalmente inócua a aplicação deste (art. 44) mediante a conjugação dos dois artigos.

Qual é a multa que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº. 9430/96?

Trata-se da multa de 75% (setenta e cinco por cento) nos casos de lançamento de ofício, sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Ora, ao se alterarem ambos os dispositivos legais ao mesmo tempo, com a nova redação do artigo 9º da Lei nº. 10.426/2002 ficou clara a revogação tácita da previsão de aplicação de multa de ofício na modalidade isolada, posto que o mencionado dispositivo fez menção somente ao inciso I do art. 44 da Lei nº. 9.430/96.

Destaca-se que, como visto acima, a alteração promovida pela Lei nº. 11.488/2007 no artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 previu, expressamente, a aplicação da multa isolada e no percentual de 50%, em seu inciso II. Porém, o artigo 9º da Lei nº. 9426/2007 não previu a incidência dessa multa (inciso II do art. 44 da Lei nº. 9.430/2007) nos casos de ausência de retenção ou recolhimento.

Utilizo-me, também, do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que dispõe acerca da interpretação da lei tributária que comine infrações, nitidamente aplicável ao presente caso ante as disposições legais acima reproduzidas, :

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Portanto, para os fatos geradores anteriores à edição da MP nº. 351/2007, por se tratar de atos ainda não definitivamente julgados, aplica-se a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, assim, afasta-se o lançamento nos termos do inciso II, a, do referido artigo:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

Ante tudo acima exposto e o que mais constam nos autos, voto por dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento.

Assinado digitalmente

Carlos César Quadros Pierre