



<b>Processo nº</b>	10980.013302/2005-28
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1302-006.909 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	17 de agosto de 2023
<b>Recorrente</b>	BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2001, 2002, 2003

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

O lançamento, como ato administrativo vinculado que é, deverá ser realizado com a estrita observância dos requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN. O erro na determinação da base de cálculo, com a consequente indicação do montante a ser recolhido a título de tributo, constitui inobservância dos requisitos essenciais para a realização do lançamento previstos no art. 142 do CTN, configurando víncio de natureza material, o que implica nulidade do Auto de Infração.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, MESMO QUE PERSONALÍSSIMOS, POR PESSOA JURÍDICA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/05. POSSIBILIDADE. LIMITES.

O artigo 129 da Lei nº 11.196/05 é claro em afastar os efeitos fiscais e previdenciários da prestação de serviços intelectuais, mesmo que personalíssimos, quando tal prestação ocorrer por pessoa jurídica, salvo quando o Fisco verifique os requisitos da relação de emprego.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por dar provimento parcial ao recurso, apenas em relação aos pagamentos efetuados à pessoa jurídica Paulo Cesar Fahbush Pires Ltda.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário consubstanciado na exigência de multa isolada e juros de mora exigidos isoladamente, aplicados em decorrência da falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF por parte da fonte pagadora durante os anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, de modo que o crédito restou formalizado no montante total de R\$ 77.928,38, dos quais R\$ 66.195,10 dizem respeito a cobrança da multa e R\$ 11.733,28 correspondem a exigência dos juros de mora (fls. 153/160)

Conforme se verifica do *item 3 – Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF* do Termo de Verificação Fiscal de fls. 133/147, a Autoridade fiscal apurou que a contribuinte não efetuou a retenção e o recolhimento do IRRF sobre os pagamentos efetuados aos fornecedores relacionados abaixo:

### **“3. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF”**

3.1. O contribuinte não efetuou a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte no pagamento dos serviços prestados aos fornecedores relacionados a seguir:

#### **3.1.1. Paulo Cesar Fahlbush Pires — CPF 829.758.847-53**

3.1.1.1. O contribuinte apresentou à fiscalização as cópias dos seguintes documentos:

3.1.1.1.1. Três contratos celebrados pelo contribuinte com Paulo César Fahlbush Pires em 20/02/2001 aditado em 27/12/2001, em 20/12/2002 e em 28/05/2003, este último celebrado também com o seu filho, com 8 (oito) meses de idade naquela data, representado pelo pai.

3.1.1.1.2. Notas Fiscais emitidas por Paulo Cesar Fahlbusch Pires Ltda — CNPJ 04.356.060/0001-00 em 04/04, 17/04, 03/06, 22/08 e 22/08/2003, números 031, 032, 040, 042 e 043, nos valores de R\$ 5.000,00, R\$ 4.000,00, R\$ 3.300,00, R\$ 5.000,00 e R\$ 5.000,00, relativas a serviços de “utilização da campanha do Perfume Portinari para Backlight Modelo Paulo Zulu”, “Participação em evento (Presença na “Casa da Beleza”) Modelo Paulo Zulu”, “Utilização de 3 cromos na campanha dia dos pais O Boticário”, “Presença no coquetel do dia 28.08 no teatro municipal- SP” e “Presença no coquetel do dia 10.10 no teatro municipal do RJ”, respectivamente.

[...]

3.1.1.2. Os pagamentos de rendimentos por pessoa jurídica a pessoa física, estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na Fonte, de acordo com o artigo 639 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR199 – Decreto nº 3000/99, abaixo transcrito:

Art. 639. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, quaisquer outros rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, para os quais não haja incidência específica e não estejam incluídos entre aqueles tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 30, § 40, e 7º, inciso II).

3.1.1.3. Apesar de o prestador de serviço ter apresentado notas fiscais emitidos por uma firma individual, titulada pelo mesmo, ou por uma sociedade, da qual, até 16/06/2005, participava como sócio-gerente com 95% do capital social; os rendimentos pagos referem-se a serviços contratados para serem prestados pessoalmente, autorizações para uso de imagem, ou a participação pessoal em eventos pelo próprio beneficiário do rendimento.

3.1.1.4. Em todos os contratos apresentados pelo contribuinte, a pessoa física de Paulo César Fahlbush Pires, conhecido pelo público como “Paulo Zulu”, ou o seu filho menor,

são os contratados. Em todos os contratos consta como “interveniente anuente”, a pessoa física de Cristina Maria Seole — CPF 128.638.508-30. A simples emissão de notas fiscais não desqualificam as pessoas físicas como beneficiários dos rendimentos. Mesmo que parte do valor referente aos contratos seja destinado a pagamento de rendimentos de comissões de intermediação a Cristina Maria Seole, tais pagamentos também estão sujeitos a retenção do imposto de renda na fonte.

[...]

### **3.1.2. BJP MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO DE UTILIDADES LTDA - BJP**

3.1.2.1. O contribuinte apresentou o Contrato de Prestação de Serviços assinado em 31 de maio de 2001, com prazo de duração indeterminado, a contar de 04/06/2001, as notas fiscais emitidas pela BJP e relatório dos pagamentos efetuados no decorrer dos anos calendário de 2001 a 2003.

3.1.2.2. Analisando-se o objeto do contrato, em sua cláusula primeira, verifica-se que a natureza dos serviços é basicamente de manutenção predial em geral do estabelecimento do contribuinte, incluindo a manutenção e operação de parte dos equipamentos destinados à exploração industrial ou comodidade, como sistemas de geração de vapor, ar comprimido, iluminação e ar condicionado, mediante o fornecimento de mão-de-obra por parte da contratada.

3.1.2.3. Neste caso, está prevista a obrigatoriedade de retenção do imposto de renda na fonte conforme consta no artigo 649 do Decreto 3000/99 – RIR199, abaixo transscrito:

Art. 649. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de um por cento os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços de limpeza, **conservação**, segurança, vigilância e por locação de mão-de-obra (Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, art. 3º, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 55) (**grifo original**).

[...]

3.1.2.7. No contrato em questão, os bens sujeitos a manutenção, ou conservação, são todos empregados intencionalmente na exploração industrial ou comodidade do imóvel de propriedade do contribuinte, pelo que são considerados bens imóveis, de acordo com Ato Declaratório Normativo CST nº 9/90, anteriormente citado.

3.1.2.8. Mesmo que não citado no objeto do contrato, infere-se que o mesmo tem também a natureza de locação de mão-de-obra, pela leitura da cláusula 6<sup>a</sup>, que se refere às obrigações da contratada, especialmente nos itens citados a seguir:

[...]

3.1.2.9. Desta forma, conclui-se que os referidos pagamentos, efetuados à BJP, estavam sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte, calculado à alíquota de 1% sobre o valor bruto das faturas, cujo cálculo está demonstrado no “Demonstrativo de Juros e Multa — IRRF — Rendimentos pagos contrato BJP”.

### **3.1.3. SOFHAR GESTÃO & TECNOLOGIA LTDA - SOFHAR**

3.1.3.1. Em atendimento ao Termo de Intimação nº 5, lavrado em 03/11/05, o contribuinte apresentou todas as notas fiscais emitidas pela SOFHAR, referentes à “ALOCAÇÃO DE MAO DE OBRA” e os comprovantes de pagamento correspondentes.

3.1.3.2. Os serviços de locação de mão de obra, prestados por pessoa jurídica estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte pela pessoa jurídica pagadora dos rendimentos, calculados à alíquota de 1% sobre o valor bruto das faturas, conforme consta no artigo 649 do RIR/99, anteriormente transscrito.

3.1.3.3. O contribuinte não efetuou a retenção e recolhimento do IRRF sobre os referidos pagamentos, pelo que se sujeita à aplicação de juros de mora e multa de ofício, calculados sobre o IRRF devido, cujos valores constam no “Demonstrativo de Juros e Multa — IRRF — Rendimentos de Locação de Mão de Obra”.

#### **3.1.4. ANTECIPA — Assessoria, Planejamento e Consultoria Administrativa LTDA.**

3.1.4.1. Em atendimento ao Termo de Intimação n.º 5, lavrado em 03/11/05, o contribuinte apresentou cópia da Nota Fiscal n.º 035 emitida em 22/08/2002 pela ANTECIPA e extrato do razão fornecedores onde consta que o pagamento foi efetuado em 30/08/2002.

3.1.4.2. Na discriminação dos Serviços da Nota Fiscal, consta o seguinte: “Prestação de Serviços de Consultoria, referente ao contrato ass. 12/02”.

3.1.4.3. A prestação de serviços de consultoria por pessoa jurídica está sujeita à retenção do imposto de renda na fonte, calculado à alíquota de 1,5%, pelos pagamentos efetuados por pessoa jurídica, de acordo com o previsto no artigo 647 do RIR/99. O item 12 do parágrafo primeiro do referido artigo prevê textualmente o serviço de “consultoria”.

3.1.4.4. O contribuinte não efetuou a retenção e recolhimento do IRRF sobre o referido pagamento, pelo que se sujeita à aplicação de juros de mora e multa de ofício, calculados sobre o IRRF devido, cujos valores constam no “Demonstrativo de Juros e Multa — IRRF — Rendimentos de Consultoria”.

#### **3.1.5. HOUSE OF PALOMINO PRODUÇÕES S/C LTDA**

3.1.5.1. Em atendimento ao Termo de Intimação n.º 5, lavrado em 03/11/05, o contribuinte apresentou cópias de 10 (dez) Notas Fiscais emitidas no período de 02/07/2002 a 09/09/2003 pela HOUSE OF PALOMINO e extrato do razão fornecedores onde consta que o pagamento foi efetuado em 30/08/2002.

3.1.5.2. Os serviços prestados das notas fiscais n.ºs 137 e 165 foram de “criação de textos”, e das notas n.ºs 174, 184, 203, 217, 238, 264 e 300 foram de “consultoria”. Na nota fiscal n.º 285 consta que o serviço foi de “veiculação de banner” no site [www.erikapalomino.com.br](http://www.erikapalomino.com.br).

3.1.5.3. A prestação de serviços de consultoria por pessoa jurídica está sujeita à retenção do imposto de renda na fonte, calculado à alíquota de 1,5%, pelos pagamentos efetuados por pessoa jurídica, de acordo com o previsto no artigo 647 do RIR/99. O item 12 do parágrafo primeiro do referido artigo prevê textualmente o serviço de “consultoria”.

3.1.5.4. Desta forma, o contribuinte deveria ter efetuado a retenção do IRRF sobre o valor dos serviços prestados de consultoria, referente às notas fiscais nos. 174, 184, 203, 217, 238, 264 e 300, cada uma no valor total de R\$30.000,00, cujo IRRF seria no valor de R\$ 450,00 para cada nota fiscal.

[...].”

Em 01/12/2005, a empresa *Botica Comercial Farmacêutica Ltda.* (“*Botica Comercial*”) foi devida e regulamente intimada da autuação fiscal, conforme se verifica do Termo de encerramento de Ação Fiscal de fls. 161, e, posteriormente, apresentou, tempestivamente, Impugnação parcial de fls. 164/177 por meio da qual suscitou suas alegações acerca da autuação referente aos fornecedores BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda e Paulo Cezar Fahbush Pires, já que as demais autuações foram objeto de pagamento através de DARF (fls. 174).

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância para que a Impugnação fosse apreciada. E, aí, em Acórdão de n.º 06-18.575 (fls. 277/292), a 2<sup>a</sup> Turma da

Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – PR entendeu por julgar a Impugnação improcedente, de modo que a cobrança do respectivo crédito tributário foi mantida *in toto*, conforme se verifica da ementa abaixo reproduzida:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

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

Estão sujeitos à 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 peças 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 à 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.

Lançamento Procedente.”

Em 25/07/2008, a empresa *Botica Comercial* foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão nº 06-18.575, conforme se verifica do AR de fls. 304, e, em 25/08/2008, apresentou Recurso Voluntário de fls. 305/311 em que suscitou, em síntese as seguintes alegações:

- (i) 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 1<sup>a</sup> Instância está equivocada ao apontar que as soluções a consultas citadas pela autuada/recorrente foram proferidas com base meramente no artigo 647 do RIR/99 (e não no art. 649, no qual se sustenta a presente autuação fiscal).

(ii) Quanto à contratação Paulo Cesar 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 enquadrarem 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 nº 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 caracteradamente de natureza profissional – o que comprovadamente não é o caso.

Ou seja, a retenção na fonte para o caso da contratação de Paulo Cesar 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 recebedoras 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, contrassenso, 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 nau efetuar a retenção, a título de antecipação do devido na declaração, não exime o contribuinte de tributar pelo IR seus rendimentos.

Em sessão de julgamento realizada em 12/07/2016, a 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 2<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento deste E. CARF analisou o Recurso Voluntário apresentado pela contribuinte e, na ocasião, ao proferir o Acórdão nº 2201-003.262 (fls. 340/349), concluiu por dar provimento ao Recurso, já que, no entendimento da Turma, dever-se-ia aplicar, no caso, e de ofício, o instituto da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II do Código Tributário Nacional. Ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

**“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 N.º 10.426/2002. FATOS GERADORES ANTERIORES À ALTERAÇÃO PROMOVIDA PELA LEI N.º 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.”

Após tomar conhecimento do resultado do Acórdão nº 2201-003.262, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN entendeu por apresentar Recurso Especial de fls. 404/411 em que formulou as seguintes alegações:

- (i) Cabimento do Recurso Especial

Para efeitos de admissibilidade do presente recurso especial, registre-se interpretação divergente das regras insculpidas no art. 9º da Lei nº 10.426/02, e na Lei nº 11.488/2007.

Dito isto, nota-se dos autos que a Colenda 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 2<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção do CARF considerou ser indevida a cobrança da fonte pagadora de multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda, com fundamento em suposta retroatividade benigna da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

Diversamente decidiu a 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 1<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção do CARF ao analisar a aplicação de multa isolada por falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/2002. Eis a ementa do acórdão paradigma nº 2102-00.465 (...).

Como se vê no paradigma, os julgadores, ao apreciarem a aplicação da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, afastaram a tese de retroatividade benigna da MP 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, mantendo hígido o lançamento

(ii) Razões para reforma do Acórdão recorrido

A imposição da multa isolada a ser aplicada na fonte pagadora pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda está prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 (...).

A partir da leitura do citado dispositivo legal extrai-se que mera falta de retenção já é expressamente caracterizada como o tipo legal ensejador da multa, sendo irrelevante, dado o caráter de obrigatoriedade e estrita vinculação do lançamento previsto no art. 142 do CTN, que a beneficiária do pagamento tenha ou não oferecido os rendimentos à tributação

Ora, sendo incontroverso que a autuada pagou ou creditou juros sobre o capital próprio, sem efetuar a retenção do IRRF, indiscutível o cabimento da multa isolada.

Convém lembrar que não cabe ao julgador relevar penalidades ou conceder qualquer redução nas multas de ofício lançadas sem que haja previsão legal para tanto. De fato, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, que somente a lei pode determinar hipóteses de dispensa ou redução de penalidade (...).

É certo que na esfera administrativa não cabe a apreciação das alegações de constitucionalidade das leis ou a determinação de que as mesmas deixem de ser aplicadas a um caso concreto, sob alegação que ferem princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco, tendo em vista o já mencionado caráter vinculado do lançamento previsto no art. 142 do CTN.

Assinale-se, por fim, que não existe nenhuma retroatividade benigna da Lei nº 11.488/2007, que, ao alterar a redação do art. 9º da Lei nº 10.426/02, manteve a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei nº

9.430/1996 para o caso de falta de retenção do imposto pela fonte pagadora (...).

Dante do exposto, considerando que o sujeito passivo, na qualidade de fonte pagadora, deixou de reter o IRRF a que estava obrigado, afigura-se correta a exigência de multa de ofício isolada, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/02.

Em 10/02/2017, a Presidente 2<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento deste E. CARF exarou o Despacho de fls. 414/418 por meio do qual realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela PGFN e entendeu por dar seguimento ao Recurso, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“Com efeito, o cotejo elaborado pela Fazenda Nacional efetivamente demonstra ter havido um dissídio interpretativo, pois enquanto no acórdão recorrido reputou-se que, para fatos geradores anteriores à Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, seria indevido exigir da fonte pagadora a multa de ofício pela falta de retenção do IRRF, sob fundamento de que se aplicaria a retroatividade benigna, no paradigma, ao contrário, considerou-se que, nessa situação, não se aplica a retroatividade benigna e que a referida multa é devida.

Dante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a **aplicação da multa de ofício à fonte pagadora pela falta de retenção do IRRF, para fatos geradores anteriores à Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007.**

[...]

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da **aplicação da multa de ofício à fonte pagadora pela falta de retenção do IRRF, para fatos geradores anteriores à Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007.**” (grifos originais).

Em 06/03/2017, a contribuinte foi intimada da interposição do Recurso Especial da PGFN e do Despacho de Admissibilidade através de sua Caixa Postal (Portal e-CAC), conforme se verifica dos Termos de Abertura e de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 422/423, de modo que, em 17/03/2017, entendeu por apresentar Contrarrazões ao Recurso Especial de fls. 426/433.

Em sessão de julgamento realizada em 27/03/2019, a 2<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF proferiu o Acórdão nº 9202-007.709 (fls. 437/450) e, na ocasião, decidiu, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

**IRRFB. FALTA DE RETENÇÃO. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA**

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste. Nesta hipótese, não há que se falar em retroatividade benéfica da Lei nº 11.488, de 2007.”

Na sequência, a empresa *Botica Comercial* tomou conhecimento do resultado do Acórdão nº 9202-007.709 através da sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 29/07/2019 e, em 01/08/2019, entendeu por opor Embargos de Declaração de fls. 461/463 em que sustentou que, ao proferir o referido Acórdão, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais teria incorrido em omissão, conforme se verifica dos trechos reproduzidos:

2. No entanto, constata-se que há omissão no acórdão ora embargado, o que acaba por causar indevido prejuízo e cerceamento ao amplo direito de defesa da Embargante.

Isso porque há questões fáticas, que compõem o recurso voluntário da Contribuinte, que não foram examinadas, e que, se assim o fossem poderiam ser capazes de reconhecer que, no caso concreto, não há hipótese de incidência de IRF e, logo, da multa pela suposta falta de sua retenção.

Com efeito.

3. No próprio relatório do acórdão embargado - fls. 438 dos autos -, constam as razões de mérito do recurso voluntário, evidenciando-se, assim, a existência de questões fáticas e jurídicas que precisam ser analisadas por este Egrégio Conselho.

Quando do julgamento cameral, em função da conclusão pela retroatividade benigna - prejudicial de mérito, trazida de ofício pelo Conselheiro Relator - não houve a apreciação desses argumentos recursais, especialmente no tocante aos contratos firmados com BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda e Paulo Cesar Fahbush Pires, os quais, pela sua natureza, não dão ensejo à retenção do IRF.

Ora, a partir do momento em que esta Turma Superior altera essa conclusão, reconhecendo-se a vigência da multa isolada por falta de retenção do IRF, afastando-se a retroatividade benigna, cabe a análise de mérito das razões constantes dos autos, relativas à não submissão de tais contratos à retenção na fonte do imposto de renda. E, não havendo obrigação legal para a retenção na fonte do IRF, também não há que se falar na imposição da multa isolada por sua falta.

Tudo, pois, a demonstrar a relevância e necessidade de análise de tais argumentos recursais, como forma de preservar o amplo direito de defesa da Contribuinte e dar efetividade ao contraditório, a partir de elementos e argumentos já constantes dos autos, razão pela qual os autos devem retomar à Turma de origem para serem apreciados.” (grifei).

E, aí, através do Despacho de Admissibilidade de Embargos de fls. 467/473, a E. Presidente da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF entendeu por acolher os Embargos de Declaração opostos pela empresa *Botica Comercial* nos seguintes termos:

“E também se verifica que não consta no acórdão embargado registro com a determinação de retorno dos autos à turma de origem para análise das questões de mérito não apreciadas naquela instância.

Constata-se, assim, que os argumentos da embargante mostram a ocorrência de um erro material devido a lapso manifesto, posto que, embora no acórdão embargado se tenha afastado a questão preliminar considerada na decisão da turma ordinária, não houve o

registro de retorno dos autos ao colegiado de origem para continuidade na análise das razões de mérito contidas no recurso voluntário, que questionam a necessidade de retenção nas situações contempladas pelos contratos indicados.

Dante do exposto, com fundamento no art. 66, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ACOLHO** os embargos opostos pelo sujeito passivo como Embargos Inominados.”

A 2<sup>a</sup> Turma da CSRF deste E. CARF analisou os Embargos de Declaração opostos pela contribuinte em sessão realizada em 19/02/2020 e, na ocasião, ao proferir o Acórdão nº 9202-008.615 (fls. 475/477), acabou entendendo por acolhê-los para que, sanando-se o vício apontado no Acórdão nº 9202-007.709, de 27/03/2019, determinar a remessa do processo à Primeira Seção de Julgamento, nos termos da Portaria CARF nº 146, de 2018, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário, conforme se observa dos trechos abaixo reproduzidos:

“Conforme consta do relatório, trata-se de Embargos de Declaração, recebidos como Embargos Inominado, nos termos do art. 66, do Anexo II do RICARF, em razão da caracterização de lapso manifesto do Colegiado acerca da necessidade de retorno dos autos à Turma Ordinária para apreciação das questões trazidas pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário.

Com razão a Embargante.

Embora o Recurso Voluntário contenha discussões afetas ao mérito do lançamento – desnecessidade de retenção do imposto para os serviços autuados - o acórdão 2201-003.262 limitou-se a cancelar o lançamento sob o argumento de ser indevida a cobrança da multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda, haja vista a aplicação da retroatividade benigna da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

Assim, uma vez que o acórdão embargado nº 9202-007.709 modificou a premissa adotada pela Turma Ordinária, entendendo pela legalidade da multa aplicada, devem as questões de mérito suscitados pelo Contribuinte em sua defesa serem analisadas, e diante da impossibilidade desta Câmara Superior assim proceder sem a caracterização de supressão de instâncias, deve o processo retornar a instância *a quo*.

Dante do exposto, acolho os embargos para, sanando o lapso manifesto apontado, determinar a remessa dos autos à Primeira Seção de Julgamento, nos termos da Portaria CARF nº 146/18, para apreciação das questões do Recurso Voluntário de fls. 305/311.”

Ao final, o referido Acórdão de Embargos nº 9202-008.615 restou ementado nos seguintes termos:

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

Exercício: 2001, 2002, 2003

EMBARGOS INOMINADOS. LAPSO MANIFESTO. NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS PARA APRECIAÇÃO DAS DEMAIS MATÉRIAS. EMBARGOS ACOLHIDOS.

Nos termos do art. 66 do RICARF, inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão deverão ser corrigidos a partir da prolação de um novo acórdão.

Hipótese em que o Colegiado não se manifestou acerca da necessidade de retorno dos autos à turma a quo para a análise dos pontos suscitados pelo contribuinte em seu recurso voluntário.”

Os autos foram remetidos à esta 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento nos termos da Portaria CARF nº 146, de 2018 para a apreciação das demais questões constantes do Recurso Voluntário, conforme se observa do Despacho de Encaminhamento de fls. 489, e, posteriormente, foram distribuídos a este relator mediante sorteio.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

### 1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

De início, analiso se o presente Recurso Voluntário preenche os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir se, de fato, pode ser conhecido e, por conseguinte, examinado em suas alegações preliminares e meritórias.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que a intimação acerca do resultado do julgamento do Acórdão nº 06-18.576 foi realizada no dia 25/07/2008 (sexta-feira), conforme se verifica do AR juntado às fls. 304, de sorte que o prazo de 30 dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 começou a fluir no dia 28/07/2008 (segunda-feira) e findar-se-ia no dia 26/08/2008 (terça-feira). A rigor, confira-se que a *Botica Comercial* protocolou seu Recurso Voluntário no dia 25/08/2008 (segunda-feira), de sorte que o Recurso foi apresentado dentro do referido prazo legal.

Considerando, pois, que o respectivo Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações de mérito tais quais formuladas.

### 2. Do objeto da discussão e da exigência de IRRF sobre os pagamentos efetuados aos fornecedores *BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda* e *Paulo Cezar Fahlbush Pires Ltda*

Antes de mais nada, veja-se que o objeto da presente discussão se limita à análise da exigência de IRRF sobre os pagamentos que foram realizados pela *Botica Comercial* apenas aos fornecedores *BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda.* e *Paulo Cezar Fahlbush Pires*, já que, tal como restou bem destacado pela 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/CTA quando do julgamento do Acórdão nº 06-18.575, a contribuinte não suscitou quaisquer alegações acerca das demais exigências sobre os pagamentos realizados aos demais fornecedores e, aliás, acabou entendendo por bem efetuar o pagamento das respectivas exigências através do DARF que foi juntado às fls. 174.

No caso em apreço, a Autoridade fiscal acabou apurando que a contribuinte não efetuou a retenção e o recolhimento do IRRF sobre os pagamentos efetuados aos respectivos

fornecedores de acordo com os motivos que restaram expostos no *item 3 – Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF* do Termo de Verificação Fiscal de fls. 133/147. É ver-se:

### **“3. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF**

[...]

3.1.1. Paulo Cezar Fahlbush Pires — CPF 829.758.847-53

3.1.1.1. O contribuinte apresentou à fiscalização as cópias dos seguintes documentos:

3.1.1.1.1. Três contratos celebrados pelo contribuinte com Paulo César Fahlbush Pires em 20/02/2001 aditado em 27/12/2001, em 20/12/2002 e em 28/05/2003, este último celebrado também com o seu filho, com 8 (oito) meses de idade naquela data, representado pelo pai.

3.1.1.1.2. Notas Fiscais emitidas por Paulo Cezar Fahlbusch Pires Ltda — CNPJ 04.356.060/0001-00 em 04/04, 17/04, 03/06, 22/08 e 22/08/2003, números 031, 032, 040, 042 e 043, nos valores de R\$ 5.000,00, R\$ 4.000,00, R\$ 3.300,00, R\$ 5.000,00 e R\$ 5.000,00, relativas a serviços de “utilização da campanha do Perfume Portinari para Backlight Modelo Paulo Zulu”, “Participação em evento (Presença na “Casa da Beleza”) Modelo Paulo Zulu”, “Utilização de 3 cromos na campanha dia dos pais O Boticário”, “Presença no coquetel do dia 28.08 no teatro municipal- SP” e “Presença no coquetel do dia 10.10 no teatro municipal do RJ”, respectivamente.

[...]

3.1.1.2. Os pagamentos de rendimentos por pessoa jurídica a pessoa física, estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na Fonte, de acordo com o artigo 639 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR199 – Decreto nº 3000/99, abaixo transcrito:

Art. 639. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, quaisquer outros rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, para os quais não haja incidência específica e não estejam incluídos entre aqueles tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 30, § 40, e 7º, inciso II).

3.1.1.3. Apesar de o prestador de serviço ter apresentado notas fiscais emitidos por uma firma individual, titulada pelo mesmo, ou por uma sociedade, da qual, até 16/06/2005, participava como sócio-gerente com 95% do capital social; os rendimentos pagos referem-se a serviços contratados para serem prestados pessoalmente, autorizações para uso de imagem, ou a participação pessoal em eventos pelo próprio beneficiário do rendimento.

3.1.1.4. Em todos os contratos apresentados pelo contribuinte, a pessoa física de Paulo César Fahlbush Pires, conhecido pelo público como “Paulo Zulu”, ou o seu filho menor, são os contratados. Em todos os contratos consta como “interveniente anuente”, a pessoa física de Cristina Maria Seole — CPF 128.638.508-30. A simples emissão de notas fiscais não desqualificam as pessoas físicas como beneficiários dos rendimentos. Mesmo que parte do valor referente aos contratos seja destinado a pagamento de rendimentos de comissões de intermediação a Cristina Maria Seole, tais pagamentos também estão sujeitos a retenção do imposto de renda na fonte.

[...]

3.1.2. BJP MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO DE UTILIDADES LTDA - BJP

3.1.2.1. O contribuinte apresentou o Contrato de Prestação de Serviços assinado em 31 de maio de 2001, com prazo de duração indeterminado, a contar de 04/06/2001, as notas fiscais emitidas pela BJP e relatório dos pagamentos efetuados no decorrer dos anos calendário de 2001 a 2003.

3.1.2.2. Analisando-se o objeto do contrato, em sua cláusula primeira, verifica-se que a natureza dos serviços é basicamente de manutenção predial em geral do estabelecimento do contribuinte, incluindo a manutenção e operação de parte dos equipamentos destinados à exploração industrial ou comodidade, como sistemas de geração de vapor, ar comprimido, iluminação e ar condicionado, mediante o fornecimento de mão-de-obra por parte da contratada.

3.1.2.3. Neste caso, está prevista a obrigatoriedade de retenção do imposto de renda na fonte conforme consta no artigo 649 do Decreto 3000/99 – RIR/99, abaixo transcrito:

Art. 649. Estão sujeitos 5 incidência do imposto na fonte à alíquota de um por cento os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços de limpeza, **conservação**, segurança, vigilância e por locação de mão-de-obra (Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, art. 3º, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 55) (**grifo original**).

[...]

3.1.2.7. No contrato em questão, os bens sujeitos a manutenção, ou conservação, são todos empregados intencionalmente na exploração industrial ou comodidade do imóvel de propriedade do contribuinte, pelo que são considerados bens imóveis, de acordo com Ato Declaratório Normativo CST nº 9/90, anteriormente citado.

3.1.2.8. Mesmo que não citado no objeto do contrato, infere-se que o mesmo tem também a natureza de locação de mão-de-obra, pela leitura da cláusula 6ª, que se refere às obrigações da contratada, especialmente nos itens citados a seguir:

[...].”

A controvérsia que se verifica no caso em apreço diz respeito, pois, a exigência do Imposto Retido na Fonte – IRRF sobre os pagamentos efetuados aos fornecedores *BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda.* e *Paulo Cesar Fahbush Pires*, conforme a 2ª Turma da CSRF deste E. CARF aduziu ao analisar os Embargos de Declaração opostos pela *Botica Comercial* e ao proferir o Acórdão nº 9202-008.615 (fls. 475/477), de sorte que, ao final, a Turma entendeu por determinar a remessa dos autos à 1ª Seção de Julgamento para que as questões aventadas no Recurso Voluntário de fls. 305/311 sejam devidamente apreciadas.

Dito isto, passemos, então, a analisar as alegações formuladas pela *Botica Comercial* em sede de Recurso Voluntário acerca da exigência do IRRF sobre os pagamentos efetuados aos fornecedores supracitados.

### **3. Da análise das alegações formuladas no Recurso Voluntário**

#### **3.1. Da análise das alegações quanto aos pagamentos realizados ao fornecedor *BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda***

O primeiro dos serviços controvertidos, por assim dizer, refere-se ao contrato assinado entre a Recorrente e a empresa *BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda.* E, aí, é de se notar, de logo, que a exigência do IRRF sobre os pagamentos realizados ao referido fornecedor restou fundamentada no artigo 649 do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999”****Serviços de Limpeza, Conservação, Segurança, Vigilância e Locação de Mão-de-obra**

**Art. 649.** Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de um por cento os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e por locação de mão-de-obra (Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, art. 3º, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 55)."

Pois bem. De acordo com a leitura da Cláusula 1<sup>a</sup> – Objeto do Contrato do Contrato de Prestação de Serviços que foi juntado às fls. 35/41, é possível extrair o seguinte:

**“CLÁUSULA 1<sup>a</sup> – OBJETO DO CONTRATO**

1.1. Este contrato tem por objeto a prestação de serviços de manutenção e operação, especificamente dos sistemas de : Vapor, Ar Comprimido, Frio (Chiller), Tratamento de Efluentes, Distribuição de Agua, Predial em Geral, Ar Condicionado, Planejamento e Controle da Manutenção, Almoxarifado de Peps Sobressalentes, Media Tensão Elétrica e Gerador de Energia Elétrica de Emergência, Manutenção Preventiva Geral, Manutenção do Site (inclusive coordenação dos demais terceiros atuantes nestas áreas mencionadas), Iluminação Interna e Externa e Pequenas modificações de Lay Out, nas instalações da **CONTRATANTE**, que serão realizados pela **CONTRATADA**, sob sua responsabilidade, por empreitada mensal, como seguem:

1.1.1- Proceder todos os controles diariamente em relatório adequado, que atenda as necessidades de controle de generalidades e legislação dos órgãos controladores vigentes.

1.1.2- Manter a Área de operação organizada e conservada dentro do programa 5 S's, objeto da unidade, 80% verde conforme avaliação do *check list* específico

1.1.3- Os detritos industriais deverão ser descartados/disponibilizados sempre atendendo aos procedimentos internos da CONTRATANTE, que se encarregará de sua destinação final.

1.1.4- Solicitar à Contratante a contratação dos devidos reparos nos sistemas operacionais, que não estiverem sob seu escopo de responsabilidade, sempre que necessário.

1.1.5- Atender e acompanhar agentes ou fiscais dos órgãos públicos ligados a atividade de higiene e saneamento básico, sempre quando solicitado pelo cliente ou necessário, em se tratando de atividades específicas de seu escopo de responsabilidade.

1.1.6- Zelar pela imagem da empresa junto a vizinhança, comunidade, e órgãos públicos responsáveis pelo meio ambiente.

1.1.7- Atender aos requisitos de qualidade dos serviços definidos pela CONTRATANTE, demonstrando-os através de indicadores mensuráveis dos seus resultados (item de con trole) em planilhas específicas e com periodicidade mensal.

1.1.8- Cumprir o programa de certificação ISO 9000, sem apresentar não conformidades.

1.1.9- Comprometer-se com o volume de produção.

1.1.10- Elaborar procedimentos operacionais necessários ao bom cumprimento dos serviços contratados, após 180 dias do inicio do contrato.

1.1.11- Elaborar listas de verificação/inspeção (Check list) dos sistemas envolvidos.

- 1.1.11- Elaborar relatório de anomalias
- 1.1.11- Apresentar sugestões e melhorias.
- 1.1.14- Garantir a operacionalização da área de utilidades de forma ininterrupta, ou seja, 24 horas/dia, nesta área específica de seu escopo de responsabilidade.”

Após a análise do referido Contrato de Prestação de Serviços, a Autoridade autuante adotou a premissa de que *a natureza dos serviços é basicamente de manutenção predial em geral do estabelecimento do contribuinte, incluindo a manutenção e operação de parte dos equipamentos destinados à exploração industrial ou comodidade, como sistemas de geração de vapor, ar comprimido, iluminação e ar condicionado, mediante o fornecimento de mão-de-obra por parte da contratada.*

A ora Recorrente, por sua vez, sustenta que os respectivos serviços prestados teriam a natureza de conservação de bens móveis, bem assim que a legislação civil não faz a distinção entre os bens móveis acoplados e desacoplados, nos termos dos artigos 79, 80, 81, 82, 83 e 84 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil. Confira-se:

**“Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002”**

**Livro II - Dos Bens**

**Título Único - Das Diferentes Classes de Bens**

**Capítulo I - Dos Bens Considerados em Si Mesmos**

**Seção I - Dos Bens Imóveis**

**Art. 79.** São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II - o direito à sucessão aberta.

**Art. 81.** Não perdem o caráter de imóveis:

I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;

II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

**Art. 82.** São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

**Art. 83.** Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I - as energias que tenham valor econômico;

II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;

III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.

Art. 84. Os materiais destinados a alguma construção, enquanto não forem empregados, conservam sua qualidade de móveis; readquirem essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio.” (grifei).

É bem verdade que a linha de defesa sustentada pela *Botica Comercial* abrange parcela dos serviços enumerados na referida Cláusula 1<sup>a</sup> do Contrato de Prestação de Serviços,

cujo entendimento, inclusive, é adotado pela própria Receita Federal do Brasil, podendo-se destacar, aqui, a Solução de Consulta COSIT nº 27/2015. Veja-se:

“19. Dessa forma, quando se fala em emprego de materiais em empreitada de construção, faz-se referência apenas aos materiais efetivamente incorporados à obra, transmutando sua categoria de bem móvel para imóvel. Assim, quando o ADN nº 30, de 1999, afirma que caracteriza obra de construção civil toda benfeitoria agregada ao solo ou subsolo, deve-se ter presente a idéia de reunião, de adesão, de um todo único, como resultado final da obra realizada. Afinal, agregar, segundo De Plácido e Silva, “é todo ajuntamento, toda mistura ou toda adjunção de coisas, que se possam confundir”.

20. Os equipamentos de ar condicionado, ventilação e refrigeração, fornecidos pela consultente na execução de sua atividade, ainda que sejam instalados em imóveis, destes não fazem parte integrante. Continuam na condição de bens móveis, antes, durante e depois de instalados, pois plenamente suscetíveis de remoção, sem qualquer prejuízo, dano, ou descaracterização ao bem que supostamente os incorporou.

21. Daí advém a noção de que o material empregado na construção civil, além da característica de se incorporar ao bem imóvel - dele tornando-se parte integrante e inseparável - é aquele indispensável à sua plena utilidade. Nesse sentido, também não se pode afirmar que a instalação desses equipamentos representa “benfeitorias” aplicadas sobre bem imóvel.” (grifei).

Da mesma forma, é de se notar que há manifestações da Receita Federal indicando que alguns serviços contemplados na referida Cláusula 1<sup>a</sup> do Contrato de Prestação de Serviços não estão sujeitos à incidência de IRRF, tal como ocorre, por exemplo, em relação aos serviços de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes, conforme se verifica da Solução de Consulta COSIT nº 105/2018:

**“Solução de Consulta COSIT nº 105, de 22 de agosto de 2018**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

EMENTA: CAPTAÇÃO, TRATAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA. RETENÇÃO NA FONTE. NÃO INCIDÊNCIA.

Os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado pela remuneração dos serviços de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes não estão sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda de que trata o art. 647 do Decreto nº3.000, de 1999. Dispositivos Legais: Decreto nº3.000, de 1999, arts. 647 e 649; PN CST nº8, de 1986.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: CAPTAÇÃO, TRATAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA. RETENÇÃO NA FONTE. NÃO INCIDÊNCIA.

Os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado pela remuneração dos serviços de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes não estão sujeitos à retenção na fonte da Cofins de que trata o art. 30 da Lei nº10.833, de 2003. Dispositivos Legais: Lei nº10.833, de 2003, art. 30; Instrução Normativa RFB nº459, de 2004, art. 1º; PN CST nº8, de 1986.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: CAPTAÇÃO, TRATAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA. RETENÇÃO NA FONTE. NÃO INCIDÊNCIA.

Os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado pela remuneração dos serviços de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes não estão sujeitos à retenção na fonte da contribuição para o PIS de que trata o art. 30 da Lei nº10.833, de 2003. Dispositivos Legais: Lei nº10.833, de 2003, art. 30; Instrução Normativa RFB nº459, de 2004, art. 1º; PN CST nº8, de 1986.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL**

**EMENTA: CAPTAÇÃO, TRATAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA. RETENÇÃO NA FONTE. NÃO INCIDÊNCIA.**

Os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado pela remuneração dos serviços de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes não estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL de que trata o art. 30 da Lei nº10.833, de 2003. Dispositivos Legais: Lei nº10.833, de 2003, art. 30; Instrução Normativa RFB nº459, de 2004, art. 1º; PN CST nº8, de 1986. Contudo, parcela do serviço contratado claramente estaria sujeito à incidência da retenção na fonte.” (grifei).

O problema, por assim dizer, exsurge em decorrência da remuneração que restou pactuada no referido Contrato de Prestações de Serviços e da análise das respectivas Notas Fiscais emitidas pela *BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda.* (fls. 247/266), tendo em vista a dificuldade de que os valores pertinentes a cada um dos serviços sejam segregados.

Veja-se, abaixo, o que restou fixado na Cláusula 2<sup>a</sup>. *In verbis*:

#### **“CLÁUSULA 2<sup>a</sup> - REMUNERAÇÃO”**

2.1 - Pela realização dos serviços previstos neste contrato fica certa e ajustada a remuneração da **CONTRATADA**, através da aplicação do preço global mensal de R\$ 95.000,00 / Mês.

2.1.1- Encontram-se perfeitamente inclusos no preço global, mão-de-obra, mobilização e desmobilização da equipe, encargos que estarão sob responsabilidade da **CONTRATADA**, salário; encargos sociais; farda completa; equipamentos de proteção individual básico; seguros; assistência médica; seguro de vida; transporte do pessoal; administração; lucro; impostos ISS - PIS - COFINS - IRRF, CS e outros que fazem parte integrante dos tributos a serem pagos e recolhidos pela **CONTRATADA**, e entregues junto com a nota fiscal mensalmente referente ao mês anterior A execução do serviço, caso não sejam entregues o faturamento será suspenso até que ocorra a entrega das guias.”

Agora, confira-se, por amostragem, o que restou indicado na Nota Fiscal nº 1137 (fls. 12):

<p><b>BJP</b> CERTIFICADA ISO 9002 BJP - MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO DE UTILIDADES LTDA.</p> <p>Rua Costa Cabral, 1001 - Paineira - Tel.: (0XX12) 272-4866 TREMEMBE CEP-12120-000 SP</p>		<p><b>Nota Fiscal Fatura Serviço</b> Série - A 1<sup>a</sup> VIA N.º 1137</p> <p><b>TREMEMBÉ - SP</b> CNPJ/CPF N.º 72.810.583/0001-27 - I.Mun. 2.765 I. E. 695 015 628 113</p> <p>Data da Emissão: 01 / 10 / 01</p> <table border="1"> <tr> <th>N. Fiscal Nº</th> <th>CR. N. Fiscal</th> <th>DUPLOCATA N.º DE ORDEM</th> <th>Vencimento</th> </tr> <tr> <td>1137</td> <td>98323.07</td> <td>0211/01</td> <td>11/10/01</td> </tr> </table> <p>Nome do Sacado BOTICA COMERCIAL FARMACEUTICA LTDA Endereço AV. RUI BARBOSA , 3450 CEP PR. Município SAO JOSE DOS PINHAIS Estado PR. Prazo de Pagamento CNPJ 77.388.007/0001-57 Inscrição Estadual 105.02640.48</p> <p>Valor por Extenso NOVENTAS E OITO MIL E TREZENTOS SEVINTE E TRÊS REAIS E SETE CENTAVOS XXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX</p> <p>Deverem à <b>BJP - Manutenção e Operação de Utilidades Ltda.</b>, estabelecida na praça e endereço acima, o valor dos serviços abaixo discriminados. Em cobertura emitimos Duplicatas de igual número, data e valor que admitimos. Aceitar no prazo da lei.</p>		N. Fiscal Nº	CR. N. Fiscal	DUPLOCATA N.º DE ORDEM	Vencimento	1137	98323.07	0211/01	11/10/01		
N. Fiscal Nº	CR. N. Fiscal	DUPLOCATA N.º DE ORDEM	Vencimento										
1137	98323.07	0211/01	11/10/01										
<p><b>Discriminação dos Serviços</b></p> <table border="1"> <tr> <td>Prestação de serviço de manutenção geral e operação de utilidades, conforme contrato entre as partes, referente ao mês de Setembro/2001.</td> <td>LANÇAMENTO PJR 95.000,00</td> </tr> <tr> <td>Prestação de serviço extraordinário, conforme demonstrativo e autorizações em anexo.</td> <td>CUSTIA 02/10/01 3.323,07</td> </tr> <tr> <td>Retenção p/ seguridade social: 10.815,53</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Xm 1410/71/72/73/74/75/76/77/78/79/80/81/82/83</td> <td>82.83</td> </tr> <tr> <td>O.E. 31164 08.10.01</td> <td>87.587,54</td> </tr> </table>		Prestação de serviço de manutenção geral e operação de utilidades, conforme contrato entre as partes, referente ao mês de Setembro/2001.	LANÇAMENTO PJR 95.000,00	Prestação de serviço extraordinário, conforme demonstrativo e autorizações em anexo.	CUSTIA 02/10/01 3.323,07	Retenção p/ seguridade social: 10.815,53	0,00	Xm 1410/71/72/73/74/75/76/77/78/79/80/81/82/83	82.83	O.E. 31164 08.10.01	87.587,54	<p><b>Valores</b></p>	
Prestação de serviço de manutenção geral e operação de utilidades, conforme contrato entre as partes, referente ao mês de Setembro/2001.	LANÇAMENTO PJR 95.000,00												
Prestação de serviço extraordinário, conforme demonstrativo e autorizações em anexo.	CUSTIA 02/10/01 3.323,07												
Retenção p/ seguridade social: 10.815,53	0,00												
Xm 1410/71/72/73/74/75/76/77/78/79/80/81/82/83	82.83												
O.E. 31164 08.10.01	87.587,54												

GRÁFICA E EDITORA SANTA TERECINHA - T. SOUZA VIEIRA & CIA LTDA - ME - R. SANTO AFONSO, 71 - APARECIDA - SP - FONE/FAX (012) 365-2380  
IE 174.023.167.119 - CNPJ 00.446.348/0001-07 - 10 TLS 59x3 - 1051 A 1550 - A. F. 1723 - 4/01

Neste cenário, a questão que se coloca é se todo o preço ou valor envolvido deveria sujeitar-se à incidência do IRRF ou, por outro lado, se a Autoridade fiscal deveria ter individualizado a parcela do preço que estaria sujeita à incidência do referido imposto. E, aí, no meu entendimento, acredito que a segunda hipótese está mais em linha com o dever de conformidade do lançamento exigido pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional. É ver-se:

#### "Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966"

#### Capítulo II - Constituição de Crédito Tributário

##### Seção I Lançamento

**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.

Note-se que o *verificar a ocorrência do fato gerador* tem a ver com o motivo do ato e equivale, portanto, à comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária, de modo que a feitura do lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido realizadas e que, portanto, o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial e temporal, pois só com essa prévia identificação e comprovação é que o tributo pode ser lançado<sup>1</sup>. Em outras

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

palavras, o *verificar a ocorrência do fato gerador* significa que o lançamento deve estar lastreado em provas do acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo. É a própria verificação da subsunção do fato à norma.

Vale transcrever, aqui, os comentários de Luciano Amaro<sup>2</sup> ao artigo 142 do Código Tributário Nacional:

“Afirma, ainda, que o lançamento seria *tendente* a verificar a ocorrência do fato gerador etc. Ora, o Código Tributário Nacional confunde aí o lançamento com as investigações que a autoridade possa desenvolver e que objetivem (*tendam a*) verificar a ocorrência do fato gerador etc., mas que, obviamente, *não configuram lançamento*. A *ação* da autoridade administrativa (investigação) é que objetiva a consecução de *eventual* lançamento. Efetivado o lançamento, porém, este não “tende” para coisa nenhuma, ele já é o resultado da verificação da ocorrência do fato gerador, mesmo porque, sem que se tenha previamente verificado a realização desse fato, descabe o lançamento. Em suma, o lançamento não tende nem a verificar o fato, nem a determinar a matéria tributável, nem a calcular o tributo, nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado. (grifei).

Com efeito, não é possível conceber um lançamento sem que haja determinação da matéria tributável, seja por meio da descrição dos fatos ocorridos, seja pela indicação dos dispositivos legais que descrevem a hipótese de incidência. Do mesmo modo, não se terá o lançamento se inexistir identificação do sujeito passivo, ou então, quando não houver qualquer referência ao montante do tributo. Ou seja, o lançamento somente se concretiza quando todos esses aspectos estiverem reunidos num único ato, não se mostrando possível cindi-lo, de forma que se permitisse, v.g., identificar o sujeito passivo por meio de um lançamento e a matéria tributável por meio de outro.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins<sup>3</sup>,

“Como se percebe, sobre não ser possível a transferência de ônus probatório para o sujeito passivo, visto que ao sujeito passivo compete apenas ofertar os elementos, mas ao ativo pertine a determinação da matéria, o cálculo do montante, a *identificação* do sujeito e a ocorrência do fato gerador, também não é possível a delegação de tais funções, que, por serem privativas, dizem respeito tão somente à autoridade.

Ora, se faltar ao procedimento preparatório a expressa indicação de um dos aspectos exigidos pelo artigo 142 do CTN, à evidência, o processo preparatório não pode ensejar o lançamento, visto que somente com a inclusão no ato final de todos os aspectos indicados, aquele é possível. Em outras palavras, não é possível construir o 5º andar de um prédio a partir do 3º, pulando a construção do quarto.”

O caráter uno e indivisível do lançamento transparece, com maior clareza, quando examinamos o seu aspecto nuclear, qual seja, a determinação da matéria tributável. Ora, se a situação prevista em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador não comporta fracionamento, parece-nos fora de dúvida que a matéria tributável deve ser determinada no lançamento.

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

<sup>3</sup> Cf. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12. Resenha Tributária, 1987, p. 43.

Fixadas essas premissas, note-se, no caso em apreço, que, ao não realizar a segregação dos pagamentos que seriam sujeitos à incidência do IRRF e os pagamentos que não estariam sujeitos a tal incidência, a Autoridade fiscal acabou por determinar alguns fatos que não deveriam ser tratados enquanto matéria tributável, já que, quando da feitura do lançamento, seria possível identificar a parcela dos serviços prestadas mensalmente, bastando, para tanto, a circularização junto à prestadora de serviços, bem como a solicitação à ora Recorrente dos relatórios produzidos durante o período, de acordo com o que restou fixado na Cláusula 2<sup>a</sup> – Objeto do Contrato do referido Contrato de Prestação de Serviços firmado entre a ora Recorrente e a *BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda*. Veja-se:

“1.1.1- Proceder todos os controles diariamente em relatório adequado, que atenda as necessidades de controle de generalidades e legislação dos órgãos controladores vigentes.

1.1.2- Manter a Área de operação organizada e conservada dentro do programa 5 S's, objeto da unidade, 80% verde conforme avaliação do *check list* específico

1.1.3- Os detritos industriais deverão ser descartados/disponibilizados sempre atendendo aos procedimentos internos da CONTRATANTE, que se encarregará de sua destinação final.

1.1.4- Solicitar à Contratante a contratação dos devidos reparos nos sistemas operacionais, que não estiverem sob seu escopo de responsabilidade, sempre que necessário.

1.1.5- Atender e acompanhar agentes ou fiscais dos órgãos públicos ligados a atividade de higiene e saneamento básico, sempre quando solicitado pelo cliente ou necessário, em se tratando de atividades específicas de seu escopo de responsabilidade.

1.1.6- Zelar pela imagem da empresa junto a vizinhança, comunidade, e órgãos públicos responsáveis pelo meio ambiente.

1.1.7- Atender aos requisitos de qualidade dos serviços definidos pela CONTRATANTE, demonstrando-os através de indicadores mensuráveis dos seus resultados ( item de controle ) em planilhas específicas e com periodicidade mensal.

1.1.8- Cumprir o programa de certificação ISO 9000, sem apresentar não conformidades.

1.1.9- Comprometer-se com o volume de produção.

1.1.10- Elaborar procedimentos operacionais necessários ao bom cumprimento dos serviços contratados, após 180 dias do inicio do contrato.

1.1.11- Elaborar listas de verificação/inspeção (*Check list*) dos sistemas envolvidos.

1.1.11- Elaborar relatório de anomalias

1.1.11- Apresentar sugestões e melhorias.

1.1.14- Garantir a operacionalização da área de utilidades de forma ininterrupta, ou seja, 24 horas/dia, nesta área específica de seu escopo de responsabilidade.”

Por essas razões, entendo que assiste razão à recorrente nesse ponto, de modo que o lançamento relativo a exigência do IRRF sobre os pagamentos realizados ao fornecedor *BJP Manutenção e Operação de Utilidades Ltda*. deve ser cancelado.

### **3.2. Da análise alegações quanto aos pagamentos realizados ao fornecedor Paulo Cezar Fahlbush Pires Ltda.**

Quanto à contratação do fornecedor Paulo Cesar Fahlbush Pires Ltda., veja-se que a Autoridade fiscal acabou indicando, no bojo do *item 3 – Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF* do TVF de fls. 133/147, que tratar-se-ia, em verdade, de pagamento de pessoa jurídica a pessoa física, por se tratarem de pagamentos relativos a serviços contratados para serem prestados pessoalmente, autorizações para uso de imagem ou a participação pessoal em eventos pelo próprio beneficiário do rendimento.

Nesse ponto, inúmeros são os artigos científicos e os processos julgados neste E. CARF que deliberam acerca da possibilidade de uma pessoa jurídica explorar o direito de imagem de uma pessoa física. Peço vênia para transcrever, aqui, excerto de artigo publicado por João Victor Ribeiro Aldinucci<sup>4</sup>, cujos fundamentos e razões ali perfilhados estão sendo adotados, aqui, como razões de decidir:

“Mais uma vez, o argumento acerca do direito personalíssimo parece fragilizado, agora sob a ótica do artigo 129.

Poder-se-ia dizer que aquele enunciado normativo não se aplicaria especificamente aos atletas profissionais, pois regulamentaria a prestação de serviços intelectuais, ao passo que os atletas não exerceriam serviços dessa natureza. Entretanto, é inegável que tal norma permite que serviços personalíssimos sejam prestados por intermédio de uma pessoa jurídica. Portanto, é descabido afirmar que serviços personalíssimos devem ser necessariamente tributados na pessoa física. Além disso e como contextualizado acima, o artigo 129 foi uma resposta do legislador às investidas do Fisco contra os artistas e outros profissionais de serviços.

A expressão “inclusive os de natureza científica, artística ou cultural” demonstra que o legislador preferiu valer-se de uma cláusula aberta a estabelecer um rol exaustivo ou um tipo fechado; demonstra, também, que os serviços podem ser culturais, artísticos etc., e não necessariamente científicos e com alto grau de formação acadêmica.

Nesse contexto, pode-se questionar se a gestão profissional da imagem de um atleta não constitui, em certa medida, em uma atividade que demanda a utilização do intelecto, mormente ao considerar-se que, quanto melhor a gestão, tanto melhor serão os resultados advindos da exploração do direito. A celebração de contratos publicitários e a própria negociação da imagem com o clube esportivo parecem requerer o exercício da inteligência, da compreensão, da análise e do gerenciamento de riscos etc.

[...]

Importa referir que o Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direta de Constitucionalidade 66, declarou a constitucionalidade do referido artigo, baseando-se no princípio da livre iniciativa, na valorização do trabalho e na liberdade econômica assegurada pela Constituição, fundamentos aplicáveis ao presente tema:

**AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APlicável a PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE.**

---

<sup>4</sup> ALDINUCCI, João Victor Ribeiro. A tributação e o direito de imagem de atletas profissionais. In: BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa; PRZEPIORKA, Michell. Tributação Federal: Jurisprudência do CARF em debate, 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: NSM, 2023, p. 487-491)

1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n.º 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes.

2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n.º 11.196/2005.

(ADC 66, Relator(a): CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 18-03-2021 PUBLIC 19-03-2021).

Relembre-se: ainda que tal dispositivo fosse inaplicável aos rendimentos dos atletas profissionais, o fato é que ele derrui o argumento de que direitos personalíssimos estariam vinculados ao exercício da atividade em si e deveriam ser tributados na declaração da pessoa natural. Inexiste norma proibindo a cessão e a exploração da imagem por meio de uma empresa regularmente constituída. Inexistindo proibição, há liberdade de iniciativa e de ação por parte do contribuinte.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 3961), o Supremo igualmente prestigiou a livre iniciativa e as liberdades econômicas dos cidadãos. No entender da Suprema Corte, “*o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente (CF/1988, art. 170)*”. Do voto condutor do acórdão do Ministro Luís Roberto Barroso, colhe-se a seguinte afirmação atinente à liberdade de estruturação e de adoção de estratégias de negócios:

[...] deve-se lembrar que a Constituição de 1988 consagra a livre iniciativa e a livre concorrência como valores fundantes da ordem econômica (CF/1988, art. 1º c/c art. 170, caput e inc. IV). De acordo com tais princípios, compete aos particulares a decisão sobre o objeto de suas empresas, sobre a forma de estruturá-las e sobre a estratégia para torná-las mais competitivas, desde que obviamente não se violem direitos de terceiros. Não há na Constituição norma que imponha a adoção de um único modelo de produção e que obrigue os agentes econômicos a concentrar todas as atividades necessárias à consecução de seu negócio [...].

Quanto à tese de que os direitos seriam personalíssimos porque a imagem não poderia ser cedida (artigo 11 do Código Civil), cabe contrapor que o atleta não deve e não precisa transferir a imagem em si, mas sim o direito no seu aspecto material ou patrimonial. A imagem do atleta tem um aspecto econômico que pode ser cedido para a pessoa jurídica, a fim de que esta faça a gestão patrimonial dos direitos econômicos dela advindos.

O duplo aspecto da imagem (moral e material) não é ignorado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual “*o direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia*”<sup>5</sup>.

Com amparo em tais razões e fundamentos, verifica-se que a presente acusação fiscal de que os respectivos pagamentos teriam sido realizados de uma pessoa jurídica para uma pessoa física acaba amesquinando o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, razão pela qual o Recurso Voluntário também deve ser julgado procedente em relação à exigência do IRRF sobre os pagamentos realizados ao fornecedor *Paulo Cezar Fahlbush Pires Ltda.*

#### 4. Conclusão

<sup>5</sup> EREsp 230.268/SP, Rel. Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 11/12/2002, DJ 04/08/2003, p. 216, acesso em 19 de novembro de 2021.

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, entendo por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega