

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Recurso nº. : 144.905  
Matéria : IRF - Ano(s): 1999 a 2004  
Recorrente : COMPANHIA DE ENERGIA ELÉTRICA DO ESTADO DO TOCANTINS -  
CELTINS  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 12 de setembro de 2005  
Acórdão nº. : 104-20.973

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - OPERAÇÕES DE MÚTUO REALIZADAS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS CONTROLADORAS, CONTROLADAS, COLIGADAS OU INTERLIGADAS - FATO GERADOR - Nos termos do art. 144 do CTN, a obrigação tributária de pagar o imposto é definida pela lei aplicável à época da ocorrência do fato gerador. A isenção do imposto de renda na fonte incidente nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, fixada pelo inciso II, do art. 77, da Lei nº. 8.981, de 1999, deixou de existir apenas com a edição da Lei nº. 10.833, de 2003, que no inciso III de seu art. 94, revogou-a. Incabível a exigência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos dessa espécie nos anos-calendário de 1999 a 2003.

FALTA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PELA FONTE PAGADORA - IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO - VERIFICAÇÃO DA FALTA APÓS ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO - MULTA ISOLADA - PREVISÃO LEGAL - Somente com a edição da Medida Provisória nº. 16, de 27/12/2001, publicada no D.O.U de 28/12/2001, convertida na Lei nº. 10.426, de 2002 é que passou a existir previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora pela falta de retenção de imposto de renda sob a sua responsabilidade, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação. Tal multa será calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, sem o reajustamento da base de cálculo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA DE ENERGIA ELÉTRICA DO ESTADO DO TOCANTINS - CELTINS.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: I - excluir da exigência a multa isolada relativa ao período de julho de 1999 a dezembro de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

2003; e II - considerar como base de cálculo da multa isolada o Imposto de Renda que deixou de ser retido pela fonte pagadora, sem reajustamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSE PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, SÉRGIO MURILO MARELLO (Suplente convocado), OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

Recurso nº. : 144.905  
Recorrente : COMPANHIA DE ENERGIA ELÉTRICA DO ESTADO DO TOCANTINS -  
CELTINS

## RELATÓRIO

COMPANHIA DE ENERGIA ELÉTRICA DO ESTADO DO TOCANTINS - CELTINS, contribuinte inscrita no CNPJ sob o nº 25.086.034/0001-71, estabelecida no município de Palmas, Estado do Tocantins, na Quadra 104 Norte - Conjunto 04, Lote 12-A - Bairro Centro, jurisdicionada a DRF em Palmas - TO, foi lavrado, em 14/10/04, Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte de fls. 09/23, com ciência em 22/10/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 8.478.755,49 (padrão monetário da época do lançamento), a título de multa de lançamento de ofício de 75% lançada de forma isolada, em virtude da falta de retenção, recolhimento e declaração de imposto de renda na fonte sobre o qual era responsável.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora constatou falta de retenção e recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte. Infração capitulada no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 e Artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil esclarece, ainda, através do próprio Auto de Infração, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte fiscalizado em referência mantém um sistema de crédito, ou conta-corrente, com a empresa do mesmo grupo econômico, a empresa CAIUA -

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

Serviços de Eletricidade S.A. - CNPJ nº 61.584.140/0001-49. Tal empresa consta como sócia majoritária da empresa fiscalizada;

- que após intimada a fiscalizada forneceu o contrato representativo do sistema de conta-corrente. Tal contrato, intitulado de "Instrumento Particular de Contrato Conta Corrente", está anexo às fls. 106/114 do processo de cobrança que contém este Auto de Infração;

- que tal sistema de conta-corrente, também chamado de mútuo, está representado na contabilidade da empresa fiscalizada através da conta de passivo exigível a longo prazo, denominada "Coligadas e Controladas e Controladoras - CAIUA SERVIÇOS DE ELETRICIDADE", tal conta pertence ao grupo de conta do passivo "COLIGADAS E CONTROLADAS E CONTROLADORAS";

- que como remuneração dos valores disponibilizados à empresa fiscalizada na conta-corrente citada, foram creditados juros ou atualização mensalmente. Tais valores creditados constam da contabilidade da fiscalizada a crédito da conta representativa do sistema de conta corrente, acima citada, e a débito de uma conta de despesa financeira, titulada de "CAIUA SERVIÇOS DE ELETRICIDADE";

- que ocorre que sobre a remuneração mensal creditada pela fiscalizada à conta representativa mútuo ou conta corrente, a empresa fiscalizada deveria recolher o Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 20%, uma vez que tal rendimento para a empresa beneficiária é considerado rendimento de operação financeira de renda fixa, conforme previsão da Lei nº 8.981, de 1995, parágrafo 4ª, alínea b, e ainda dos artigos 727, 729, 730, inciso III e 731 do RIR/99;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

- que a empresa auditada não reteve, não recolheu e nem declarou o imposto de renda retido na fonte sobre a qual era responsável. A não declaração do IRRF sobre as operações anteriormente descritas está comprovada pelas cópias dos extratos de débitos do declarante das DCTF dos anos-calendário de 1999 a 2003 e de extratos da DIRF, todas apresentadas pelo contribuinte fiscalizado;

- que a multa isolada de 75% é cobrada em conformidade com as orientações do Parecer Normativo nº 1, de 24 de setembro de 2002, uma vez que esta falta foi verificada após o prazo do beneficiário oferecer os rendimentos em questão à tributação. No caso em questão o beneficiário (contribuinte) é a empresa CAIUA - SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A. - CNPJ nº 61.584.140/0001-49. Assim, com base no citado Parecer Normativo nº 1 e conforme previsto no artigo 43 e inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, artigo 957 do RIR/99 e no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, devem ser exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora, ambos de forma isolada.

Em sua peça impugnatória de fls. 528/538, instruída pelos documentos de fls. 540/649, apresentada, tempestivamente, em 23/11/04, a autuada se indispõe contra parte da exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração na parte contestada, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que em 22/10/2004, a impugnante foi intimada da lavratura de Auto de Infração por meio do qual lhe foi imputada à multa isolada de 75%, fundamentada apenas no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 e no art. 9º da Medida Provisória nº 16/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, em razão da falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte supostamente incidente sobre as operações de conta-corrente, realizadas com sua empresa controladora Caiuá - Serviços de Eletricidade S/A, no período de julho de 1999 a junho de 2004;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

- que a presente autuação fiscal funda-se expressamente no disposto no art. 65, § 4º, "b", da Lei nº 8.891, de 1995, nos artigos 727 a 730, inciso III, e 731, do RIR/99, e ainda no art. 1º, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa nº 7, de 03 de fevereiro de 1999, posteriormente revogada pela Instrução Normativa nº 25, de 06 de março de 2001;

- que, todavia, a penalidade imposta à impugnante é totalmente ilegal, uma vez que a suposta incidência do IRRF sobre as operações de mútuo realizadas viola frontalmente o disposto no art. 727, inciso II da Lei nº 8.891, de 1995 (atualmente revogado pelo art. 94, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003);

- que diante disso, considerando que a presente autuação fiscal abrange as operações realizadas no período de julho de 1999 a junho de 2004, a recorrente efetuou o recolhimento da multa de ofício apurada em relação aos meses de janeiro a junho de 2004;

- que, quanto da decadência dos débitos apurados até setembro de 1999, tem-se que é importante observar que os lançamentos consignados no presente Auto de Infração relativo aos meses de competência de julho, agosto e setembro de 1999 são de plano inexigíveis, eis que decaiu a União no seu direito de constituição do crédito tributário, já sendo o IRRF particularmente um tributo sujeito ao denominado lançamento por homologação;

- que, quanto ao reajustamento indevido da base de cálculo para apuração das multas aplicadas, tem-se que com base no art. 725, do RIR/99, o auto de infração calculou o valor das multas impostas sobre o valor do IRRF considerando-se que o ônus pelo pagamento do imposto teria sido assumido pela própria Recorrente, ou seja, mediante reajustamento de sua base de cálculo;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

- que tal procedimento é absolutamente equivocado, pois, se foi lançada multa isolada pressupõe-se que o imposto devido já tenha sido recolhido, ou pelo menos que seu encargo já havia sido assumido por terceiros, no caso, o beneficiário dos rendimentos;

- que, assim, o ônus do imposto foi assumido pelo beneficiário, que incluiu os rendimentos em sua apuração sem abater nenhum valor a título de IRRF. Neste contexto, é incabível o reajustamento da base de cálculo para a imputação de multa isolada;

- que, quanto da inexigibilidade do imposto de renda na fonte sobre as operações de mútuo realizadas pela recorrente até dezembro de 2003, tem-se a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que introduziu inúmeras alterações na apuração e recolhimento do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e do Imposto de Renda na Fonte, tratou em seu Capítulo VI especificamente da Tributação das Operações Financeiras;

- que o Auto de Infração ora impugnado menciona expressamente o art. 65, § 4º, da lei supracitada, como fundamento legal para a incidência sobre as operações de mútuo realizadas pela recorrente, de forma atribuir-lhes o mesmo regime de tributação destinado a operações realizadas no mercado de renda fixa;

- que sustenta a autoridade fiscal que as operações de conta-corrente realizadas pela recorrente estariam sujeitas à incidência do Imposto de Renda na Fonte com base no dispositivo acima. No entanto, o inciso II, do art. 77, do mesmo diploma legal, exclui expressamente as operações de mútuo realizadas por pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas e interligadas não-financeiras do regime de tributação previsto no Capítulo VI, da Lei nº 8.981/95, no qual se encontra inserido;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

- que, quanto à revogação do art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981/95, pela Lei nº 10.833/03, tem-se que uma vez demonstrado que o art. 77, II, da Lei nº 8.981, de 1995, excluiu as operações de mútuo realizadas entre empresas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas da incidência do Imposto de Renda Na Fonte, cumpre observar que tal dispositivo encontra-se, atualmente expressamente revogado pelo art. 94, inciso III, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

- que, quanto à ilegalidade das Instruções Normativas nº 07/1999 e nº 25/2001, tem-se que não se pode admitir é que a autoridade administrativa, no estrito exercício do seu poder regulamentar, possa criar novas hipóteses de incidência do Imposto de Renda na Fonte mediante equiparações realizadas por atos infralegais, mormente quando a equiparação importa em afronta a norma de isenção expressa, como é o caso do art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981/95;

- que, quanto à ausência de previsão legal para imposição de multa, tem-se que por fim, cumpre que a hipótese descrita nos autos - na qual a ausência de retenção não gera prejuízo ao fisco e a verificação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação - não havia previsão legal para a cobrança do tributo da fonte pagadora nem tampouco a aplicação de qualquer penalidade até a edição da Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, decide indeferir a impugnação em manter na íntegra o lançamento do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a propósito da matéria em controvérsia, faz-se oportuno ressaltar, introdutoriamente, que os entendimentos expressos pelo STJ e pelo próprio Conselho de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

Contribuintes, em casos análogos, invocados pela impugnante em sua defesa, produzem efeitos especificamente inter partes, não beneficiando terceiros estranhos às lides, como dispõe o art. 472 do Código de Processo Civil;

- que, de outra parte, relativamente ao ataque que a impugnante faz às Instruções Normativas SRF nºs 07, de 1999 e 25, de 2001, cujo conteúdo seria ilegal, por inobservar o disposto no art. 77, inciso II, da lei nº 8.981, de 1995, equivoca-se a impugnante ao afirmar que os referidos atos administrativos criaram hipóteses de incidência do IRRF não previstas em lei, incorrendo em vício de ilegalidade;

- que verificando a cronologia da legislação de regência, depara-se em 19 de janeiro de 1999 com a edição da Lei nº 9.779, cujo art. 5º, determina que os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável sujeitam-se à tributação do IRRF;

- que, assim, ao ser baixada a IN SRF nº 07, em 03 de fevereiro de 1999, esta não criou nova hipótese de incidência, nem tampouco atropelou o disposto no art. 77, da Lei nº 8.981, de 1995, eis que o referido dispositivo foi tacitamente revogado pela lei superveniente, que, ao estender a tributação na fonte a qualquer aplicação ou operação financeira, sem distinção de ligação das partes envolvidas no negócio, retirou a excepcionalidade anteriormente prevista. Os arts. 17 e 18 da IN SRF nº 25, de 2001, por sua vez, também não introduziram quaisquer inovações além daquelas previstas na legislação ordinária vigente à época da edição do ato, citada em seu preâmbulo, inclusive a mencionada Lei nº 9.779, de 1999;

- que, em suma, sendo este o entendimento expresso pela SRF nas Instruções Normativas acima mencionadas, não pode ser diverso o posicionamento deste órgão julgador de primeira instância, que está vinculado àqueles atos tributários por força do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

disposto na Portaria nº 258, baixada em 24 de agosto de 2001 pelo Ministro de Estado da Fazenda disciplinando a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada na seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: CONTRATOS DE MÚTUO. EMPRESAS DO MESMO GRUPO.

O tratamento previsto na Lei nº 8.981, de 1995, que excepcionava da tributação na fonte as operações entre empresas do mesmo grupo, foi tacitamente revogado pela Lei nº 9.779, de 1999, que estendeu a tributação na fonte aos rendimentos de qualquer aplicação ou operação de renda fixa ou variável, sem distinção de ligação das partes.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 18/01/05, conforme Termo constante às fls. 656/660, a recorrente interpôs, tempestivamente (17/02/05), o recurso voluntário de fls. 661/678, instruído pelos documentos de fls. 679/718, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 680 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

É o Relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

A discussão do presente litígio, como se pode verificar no Auto de Infração, se refere à aplicação de multa de lançamento de ofício de 75% exigida de forma isolada e sem tributo, em razão da suplicante não ter retido imposto de renda na fonte sobre operações financeiras de operações de mútuo entre empresas controladas e controladoras, coligadas e interligadas, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação.

Em razão de a recorrente não ter efetuado a retenção do imposto de renda na fonte estipulado pelas normas legais, a autoridade lançadora efetuou o lançamento cobrando, no seu entender, a penalidade prevista na legislação de regência, ou seja, lançou a multa isolada prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 e Artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

Inicialmente, a discussão deve abranger a incidência de imposto de renda na fonte sobre nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuaria for autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

A peça acusatória entende, que o contribuinte fiscalizado mantém um sistema de crédito, ou conta corrente, com a empresa do mesmo grupo econômico, a empresa CAIUA - Serviços de Eletricidade S/A - CNPJ nº 61.584.140/0001-49, sócia majoritária da empresa fiscalizada. Assim, a título de remuneração dos valores disponibilizados à empresa fiscalizada na conta-corrente citada, foram creditados juros ou atualização mensalmente. Tais valores creditados constam da contabilidade da fiscalizada a crédito da conta representativa do sistema de conta corrente, acima citada, e a débito de uma conta de despesa financeira, titulada de "CAIUA SERVIÇOS DE ELETRICIDADE". Sobre a remuneração mensal creditada pela fiscalizada à conta representativa mútuo ou conta corrente, a empresa fiscalizada deveria recolher o Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 20%, uma vez que tal rendimento para a empresa beneficiária é considerado rendimento de operação financeira de renda fixa, conforme previsão da Lei nº 8.981, de 1995, parágrafo 4<sup>a</sup>, alínea b, e ainda dos artigos 727, 729, 730, inciso III e 731 do RIR/99.

Para o deslinde da questão, se faz necessário uma análise de maior profundidade na legislação de regência.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, ao tratar no capítulo VI da "Tributação das Operações Financeiras", no art. 65, § 4º e inciso II do artigo 77, assim preceitua:

"Art. 65. O rendimento produzido por aplicação financeira de renda fixa, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, a partir de 1º de janeiro de 1995, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de dez por cento.

(...)

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se também:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

(...)

c) aos rendimentos auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título, independentemente de ser ou não a fonte pagadora instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

Art. 77. O regime de tributação previstos neste Capítulo não se aplica aos rendimentos ou ganhos líquidos:

(...)

II - nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil.”

A Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no seu artigo 5º determina:

“Art. 5º. Os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, mesmo no caso de operações de cobertura (hedge), realizadas por meio de operações de swap e outras, nos mercados de derivativos.

Parágrafo único. A retenção na fonte de que trata este artigo não se aplica no caso de beneficiário referido no inciso I do art. 77 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.”

De pronto, pode-se observar que esse último diploma legal não mencionou às operações de mútuo realizadas entre controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, que foram expressamente isentadas pelo inciso II do art. 77, da Lei nº 8.981/1991, anteriormente transcrito.

Assim sendo, em obediência as normas da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, inseridas nos seguintes artigos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção.”

Conclui-se que, em que pese a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 007/1999 citada pelo autor do lançamento (fl. 4), ter estabelecido a incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos oriundos dessas operações, essa isenção só veio a ser revogada com a edição da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (DOU de 30/12/2003), que em seu artigo 94, inciso III, assim determinou:

“Art. 94. Ficam revogados:

(...)

III - o inciso II do art. 77 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.”

Dessa forma e considerando a regra do art. 144 do CTN, de que a lei que define a obrigação tributária de pagar o imposto é aquela vigente à época da ocorrência do fato gerador, o imposto de renda na fonte exigido, pelo lançamento, aqui examinado, deve ser cancelado.

Embora seja certo que, em certas hipóteses, seja possível ao legislador alterar o conteúdo e o alcance de institutos e formas de direito privado com vistas ao atendimento de fins tributários, entretanto, estas alterações devem ser veiculadas mediante

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

lei, em estrita observância ao princípio da legalidade e ao disposto no art. 97, do Código Tributário Nacional.

O que não se pode admitir é que a autoridade administrativa, no estrito exercício do seu poder regulamentar, possa criar novas hipóteses de incidência do Imposto de Renda na Fonte mediante equiparações realizadas por atos infralegais, mormente quando a equiparação importa em afronta norma de isenção expressa, como é o caso do art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995.

Tal questão já foi objeto de decisão por diversos Tribunais Regionais Federais, os quais têm se manifestado no sentido da ilegalidade da Instrução Normativa nº 07/99, conforme ementas abaixo:

**“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDIMENTOS ORIUNDOS DE OPERAÇÃO DE MÚTUO DE RECURSO FINANCEIRO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. LEI 9.779/99 E INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 007/99. INOVAÇÃO DA ORDEM JURÍDICA.**

1. A operação de mútuo entre empresas coligadas, interligadas, controladora e controlada encontra-se abrangida pela isenção conferida pelo art. 77, II, da Lei nº 8.981/95.

2. A incidência do Imposto de Renda prevista no art. 5º da Lei 9.779/99 abrange os rendimentos em operação de renda fixa e variável, não fazendo qualquer menção com relação às operações de mútuo.

3. A Instrução Normativa SRF 007/99, ao estabelecer a incidência do Imposto de Renda sobre os rendimentos oriundos de operações de mútuo de recursos financeiros, a pretexto de regulamentar a Lei 9.779/99, inovou a ordem jurídica. (AMS 1999.01.00.078594-0/BA, TRF 1ª Região, 2ª Turma Suplementar).”

**“IMPOSTO DE RENDA. OPERAÇÕES FINANCEIRAS. OPERAÇÕES DE MÚTUO. EMPRESAS CONTROLADAS, CONTROLADORAS, COLIGADAS,**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

INTERLIGADAS. LEI Nº 8.981/95. LEI Nº 9.779/99. IN-SRF Nº 08/99. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O art. 77, II, da Lei 8.981/95 isentou do imposto de renda as operações de mútuo realizadas entre empresas controladas, controladoras, coligadas e interligadas;

2. O art. 5º da lei 9.779/99, ao prever genericamente que os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, não revogou a isenção.

3. A IN-SRF 07-99 não é meio hábil para revogar isenção concedida pela Lei 8.981/95, a pretexto de regulamentar a Lei 9.779/99. (AMS nº 200.71.05.006628-0/RS, TRF 4ª Região, 1ª Turma)."

Da leitura disso tudo, resta claro que, até a edição da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não houve qualquer menção às operações de mútuo realizadas entre controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, que foram explicitamente isentadas pela Lei nº 8.981, de 1995, de forma que, em que pese alguns artigos desta lei terem sido revogados pela lei nova, a isenção permaneceu incólume.

Por fim, cumpre analisar a hipótese descrita como infração, ou seja, a aplicação da multa isolada, tendo em vista a falta de retenção de imposto de renda na fonte pela fonte pagadora na hipótese da constatação ter sido verificada após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação.

Não há dúvidas, para este Relator, que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-calendário da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

A previsão jurisprudencial e dos textos legais é no sentido de verificada a falta de retenção, nos casos de antecipação, após a data do encerramento do período de apuração em que o rendimento deveria ser tributado pelo beneficiário do rendimento, serão exigidos da fonte pagadora, após a edição da MP nº 16, de 2001, a multa de ofício e os juros de mora aplicados de forma isolada, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para entrega da declaração de ajuste anual, se for pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento deveria ser tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

Diante dessa situação a fiscalização aplicou na suplicante - fonte pagadora e responsável inicialmente pela retenção do imposto de renda na fonte -, a penalidade prevista no artigo 722, parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que trata da responsabilidade da fonte no caso de não retenção.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração sem tributo dispôs:

“Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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 pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

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

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

III - isoladamente, no caso de pessoa, 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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.”

Diz o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

“Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros e multa de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.

(...)

Art. 948. Estão sujeitas à multa de oitenta reais e setenta e nove centavos a duzentos e quarenta e dois reais e cinqüenta e um centavos, todas as infrações a este Regulamento sem penalidade específica (Decreto-lei nº 401/68, art. 22, e Lei nº 8.383/91, art. 3º, I, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).”

(...)

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

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 casos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do art. 106, 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, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.”

Como se vê, dos dispositivos legais mencionados, a Lei não menciona nada sobre aplicabilidade de multa de lançamento de ofício normal ou multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração ou quando o fisco já constituiu o crédito tributário em nome do beneficiário do rendimento, e o Regulamento do Imposto de Renda menciona de forma genérica e não aponta qual a multa seria aplicável, muito menos indica a base legal em que esta assentada tal exigência.

Ora, a autoridade lançadora não pode complementar a Lei de modo a fazer exigências nela não previstas de modo a conduzir à exigência de crédito tributário. Não há embasamento legal possível para que a autoridade lançadora pudesse exigir este tipo de crédito tributário, anterior a edição da Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001.

É possível se concluir, que no caso dos autos, a autoridade lançadora ao proceder o lançamento se baseou no exercício teórico de complementação da Lei, o que é inconcebível.

Assim, somente com a edição da Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, é que se fixou penalidade com previsão legal para a sua aplicabilidade, ou seja, o artigo 9º estipulou que “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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”.

Não tenho dúvidas, que a ausência de retenção de tributo pela fonte pagadora não estava tipificada, de forma expressa, como conduta ensejadora de aplicação de penalidade isolada.

Com a edição de lei específica para a fixação de multa isolada, para sancionar a conduta omissiva da fonte pagadora (falta de retenção), reforça a tese de que é impróprio exigir da fonte pagadora o recolhimento do tributo não retido quando a constatação ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação. Cabendo, neste caso, a aplicação da penalidade na fonte pagadora. Sendo que a exigência do tributo, se for o caso, deve ser direcionada para o beneficiário do rendimento.

No caso em questão, somente há previsão legal para se aplicar à multa de ofício exigida de forma isolada, a partir da edição da MP 16, de 2001, entretanto, deve ser conjugada ao fato gerador do imposto de renda na fonte das operações financeiras com mútuo de empresas controladas, controladoras, coligadas, interligadas, cuja legalidade se deu a partir do ano de 2004, com a edição da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que revogou a isenção do imposto de renda na fonte incidente nestas operações, concedidas pelo inciso II, art. 77, da Lei nº 8.981, de 1999.

Por fim, é de se ressaltar, que não cabe o reajustamento da base de cálculo para fins de aplicação da multa isolada, já que o dispositivo legal é claro quando diz “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.” (Parágrafo único do art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002). Como se vê, o

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10746.001076/2004-24  
Acórdão nº. : 104-20.973

dispositivo legal não diz que a fonte pagadora deve arcar com o ônus do imposto, reajustando a base de cálculo.

Em razão de todo o exposto e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para: I - excluir da exigência tributária a multa isolada relativa ao período de julho de 1999 a dezembro de 2003; II - que a base de cálculo da multa isolada seja o imposto de renda na fonte que deixou de ser retido pela fonte pagadora sem o reajustamento da base de cálculo.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2005

  
NELSON MALLMANN