



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

Processo nº 18471.001583/2007-90
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2101-002.106 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria IRRF
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
TELEMAR NORTE LESTE S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA PELO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. O artigo 62-A do RICARF determina que os conselheiros devem reproduzir no julgamento dos recursos o entendimento estabelecido pelo STJ no REsp nº 973.733 - SC: o art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações. Hipótese em que não houve antecipação do tributo.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO. PENALIDADE. O artigo 9º da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, norma legal válida e vigente, determinou a cobrança da multa de ofício da fonte pagadora pela falta de retenção de imposto de renda, se a infração for constatada após a data do encerramento do período de apuração em que o rendimento deve ser tributado pelo beneficiário do rendimento, devendo incidir juros de mora a partir do vencimento do prazo originário para recolhimento do imposto não retido (PN COSIT nº 1, de 2002).

OPERAÇÕES DE MÚTUO REALIZADAS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS CONTROLADORAS, CONTROLADAS, COLIGADAS OU INTERLIGADAS. INCIDÊNCIA DO IRRF. Incide o Imposto de Renda na Fonte sobre operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, desde a vigência do art. 5º da Lei 9.779, de 1999, que revogou o art. 77, inciso II, da Lei nº. 8.981, de 1999. Entendimento majoritário no STJ.

RO Negado e RV Negado

Acordam os membros do colegiado: (a) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencido o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que votou por dar provimento ao recurso; e (b) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa e Eivanice Canário da Silva, que votaram por dar provimento ao recurso. Declarou-se impedido o conselheiro Alexandre Naoki Nishioka. Realizaram sustentação oral: (a) o representante da Fazenda Nacional, Dr. Paulo Riscado; e (b) o patrono da Telemar Norte Leste S/A, Dr. Pedro Vianna de Ulhôa Canto.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Célia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Eivanice Canário da Silva.

Relatório

Os recursos de ofício e voluntário foram interpostos pela 2ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I/RJ e Telemar Norte Leste S.A., respectivamente, em face do Acórdão de nº 12-18.221 (fls. 337/348), de 19 de fevereiro de 2008.

O lançamento em exame exige multa isolada por falta de retenção do imposto de renda na fonte - IRF (fls. 242/255), incidente sobre rendimentos decorrentes dos contratos de mútuos celebrados com a controladora Tele Norte Leste Participações S/A, nos termos do artigo 5º da Lei 9.779/1999, que revogou tacitamente a dispensa da retenção do IRF estabelecida no inciso II, do art. 77, da Lei 8.981/1995.

Entende a fiscalização que a partir da publicação da Lei nº 9.779/1999 os rendimentos decorrentes de contratos de mútuos celebrados entre pessoas jurídicas controladoras, controladas e interligadas estão abrangidos no campo de incidência do IRF. Para regulamentar a questão foram editadas as IN SRF nºs 7/1999, 123/1999 e 25/2001, as quais disciplinaram que todas as empresas que realizassem operações de mútuos estariam sujeitas ao IRF. Enquadramento legal: art. 729 do RIR/1999, art. 9º da MP nº 16/2001, convertida na Lei 10.426/2002

Em sua defesa a interessada apresentou impugnação ao lançamento (fls. 285/302), sintetizada na decisão *a quo* nos seguintes termos:

- caso houvesse a incidência do IRF, nada pode ser exigido quanto aos pagamentos de juros ocorridos entre 1/1/2002 e 5/12/2002, dia imediatamente anterior à data da ciência do auto de infração, uma vez que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário foi fulminado pela decadência, por força do art. 150, §4º, do CTN;

- tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso do IRF, não se pronunciando a Fazenda Pública no prazo de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, o crédito a ele correspondente é definitivamente extinto;

- tal regra é também aplicável no que se refere à cobrança de multa isolada relativa aos referidos tributos (sujeitos a lançamento por homologação);

- é importante ressaltar que, no auto de infração, sem qualquer base legal para tanto, os valores supostamente devidos a título de multa em razão do não recolhimento de IRF foram consolidados pelo autuante por ano-calendário, como se os seus respectivos fatos geradores tivessem ocorrido em apenas duas datas distintas: 31/12/2002 e 31/12/2003;

- é evidente que o fato gerador da multa em questão ocorre na mesma data em que supostamente se torna devido o IRF, ou seja, na data de cada um dos pagamentos de juros;

- ainda que por equívoco do autuante os valores tenham sido lançados de forma consolidada no último dia dos anos-calendário de 2002 e 2003, os respectivos prazos de decadência devem ser contados, separadamente, a partir da data de cada um dos referidos pagamentos de juros;

- o autuante entendeu que os juros decorrentes de contratos de mútuos pagos pelo interessado à empresa ligada estavam sujeitos à incidência do IRF, em razão da suposta revogação tácita da regra que dispensava tal retenção (art. 77, II, da Lei nº 8.981/1995) pelo art. 5º da Lei 9.779/1999. Este entendimento está totalmente equivocado, na medida em que o art. 77, II, da Lei nº 8.981/1995 foi revogado pela Lei 10.833/2003;

- de acordo com o PN CST nº 30/1987 os mútuos realizados entre pessoas jurídicas ligadas não eram considerados aplicações financeiras de renda fixa, por sua finalidade não ser especulativa, mas socorro financeiro, tendo sido equiparados a empréstimos contraídos de instituições financeiras;

- por outro lado e nos termos da IN SRF nº 109/1988, os mútuos realizados entre pessoas jurídicas não ligadas eram equiparados a aplicações financeiras de renda fixa e os respectivos rendimentos sujeitavam-se ao regime de tributação a estas aplicável;

- a partir da Lei 8.383/1991, art. 24, parágrafo único, alínea "b", os mútuos em geral foram equiparados a aplicações financeiras de renda fixa. Os rendimentos decorrentes de mútuos realizados entre pessoas jurídicas não ligadas deveriam sofrer retenção do IRF. Os rendimentos decorrentes de mútuos realizados entre pessoas jurídicas ligadas estariam dispensados de retenção, desde que o beneficiário tributasse seu lucro na modalidade lucro real e o pagamento dos rendimentos fosse feito por cheque nominativo não endossável;

- o regime acima foi revogado pelo art. 57, IV, da Lei 8.541/1992;

- o art. 673 do RIR/1994 determinava a não incidência do IRF nos casos de rendimentos decorrentes de mútuos entre pessoas jurídicas ligadas;

- a Lei 8.981/1995, posteriormente alterada pela Lei 9.065/1995, veio prever expressamente a não-sujeição dos referidos rendimentos à incidência do IRF, no seu art. 77, II;

- tal dispensa de retenção prevista no art. 77, II, da Lei 8.981/1995, com redação dada pela Lei 9.065/1995, vigeu até a expressa revogação pelo art. 94, III, da Lei 10.833/2003;

- não obstante, o autuante entendeu, equivocadamente, que o art. 77, II, da Lei 8.981/1995 teria sido revogado pelo art. 5º da Lei 9.779/1999. A IN SRF nº 7/1999 é igualmente equivocada quando, numa interpretação do alcance do caput do art. 5º da Lei 9.779/1999, entendeu que tal dispositivo teria revogado o art. 70, II, da Lei 8.981/1995;

- o entendimento da SRF foi mantido na IN SRF nº 123/1999 e posteriormente na IN SRF nº 25/2001, que veio a revogar as duas primeiras;

- sob o regime instituído pela Lei 8.981/1995, os juros decorrentes de mútuos não eram considerados aplicações financeiras de renda fixa, mas sim equiparados. Pelo caput do art. 65, incide IRF nos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa. Por sua vez o §4º dispõe que "o disposto neste artigo aplica-se também" a certas outras operações. Ou seja, tais outras operações não são, em si, aplicações financeiras de renda fixa. Se fossem, já estariam compreendidas no caput, não se fazendo necessário um novo dispositivo legal (o §4º) a dizer que também a essas outras operações se aplica aquele tratamento. O que o §4º faz é uma equiparação técnica que consiste em tratar duas coisas diferentes de uma mesma forma;

- a alínea "c", do §4º, do art. 65, da Lei 8.981/1995 era uma espécie de "vala comum" em que a lei pretendia jogar quaisquer outras hipóteses não compreendidas nas anteriores. Era aí que o Fisco encontrava base legal para tributar os rendimentos de mútuos entre pessoas jurídicas;

- ocorre que o art. 77 da Lei 8.981/1995 veio estabelecer que "o regime de tributação previsto neste Capítulo não se aplica aos rendimentos ... (II) nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas ...". Restou claro que os juros decorrentes de mútuos entre pessoas jurídicas ligadas não se sujeitavam à incidência do IRF;

- em suma, pela regra geral, os mútuos não eram aplicações de renda fixa, exceto os mútuos entre pessoas jurídicas não ligadas. Somente os juros destes se submetiam ao IRF;

- a única novidade no art. 5º da Lei 9.779/1999 foi incidir o IRF sobre aplicações em hedge;

- a alteração de todo e qualquer texto legal pressupõe a observância dos critérios fixados no art. 12 da Lei Complementar 95/1998;

- a doutrina corretamente entende que o art. 77, II, da Lei 8.981/1995 não poderia se reputar revogado pelo art. 5º da Lei 9.779/1999;

- a prova maior de que o art. 77, II, da Lei 8.981/1995 não foi revogado pelo art. 5º da Lei 9.779/1999 está em que tal revogação apenas se deu pelo art. 94, III, da Lei 10.833/2003, com efeitos a partir de 1/1/2004;

- a imposição de multa isolada de 75% prevista no art. 9º da MP no 16/2001, convertida na Lei 10.426/2002, viola o art. 97, V, do CTN, c/c o art. 113. Apenas a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória seria autônoma em relação à obrigação de pagar tributo. Desta forma, a cobrança de multa de ofício isolada somente seria possível na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, mas não pelo descumprimento de obrigação principal (pagar o tributo);

- a não-retenção de IRF nada tem a ver com descumprimento de obrigação acessória, já que o recolhimento de IRF não retido supriria a infração correspondente à não-retenção do imposto. A não-retenção de IRF — quando também não se verificasse o recolhimento do imposto pela fonte pagadora ou, supletivamente, o oferecimento do rendimento à tributação do IR pelo respectivo beneficiário — configuraria descumprimento de obrigação principal, por apenas ter por objeto o pagamento do tributo.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau reconheceu a decadência do direito da Fazenda Pública lançar os fatos geradores até novembro de 2002, e excluiu da base de cálculo os valores apurados de janeiro a novembro/2003, por erro na indicação do aspecto temporal do fato gerador. A decisão possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Tratando-se de lançamento por homologação, do qual se submete o imposto de renda retido na fonte, o prazo para a Fazenda Pública constituir o lançamento decai em 5 anos contados da data do fato gerador.

RENDIMENTOS AUFERIDOS. APURAÇÃO DA BASE DE CALCULO PARA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Os rendimentos periódicos produzidos por título ou aplicação, bem como qualquer remuneração adicional aos rendimentos prefixados, serão submetidos incidência do imposto de renda na fonte por ocasião de seu pagamento ou crédito.

RENDIMENTOS DE CONTRATOS DE MÚTUOS ENTRE EMPRESAS CONTROLADORA E CONTROLADA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa, da qual se equipara o contrato de mútuo, por força do art. 24, parágrafo único, "b", da Lei 8.383/1991, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, ex vi do art. 5º da Lei 9.779/1999, que revogou tacitamente o art. 77, II, da Lei 8.981/1995.

MULTA ISOLADA. LEGITIMIDADE DO ART. 9º DA LEI 10.426/2002 COMBINADO COM O ART. 44, I, DA LEI 9.430/1996.

A falta de retenção do imposto de renda na fonte impõe a incidência da multa isolada prevista no art. 9º da Lei 10.426/2002 c/c art. 44, I, da Lei 9430/1996. Inocorre a violabilidade dos arts. 97, V, e 113 do CTN, vez que a multa atendeu o princípio da legalidade e o §1º do art. 113 permite a cobrança de multa sem tributo.

Lançamento Procedente em Parte

Em face do montante exonerado ultrapassar R\$1.000.000,00, de acordo com o art. 34 do Decreto 70.235/72, com as alterações introduzidas pela lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 3/2008, foi interposto recurso de ofício pelo Órgão julgador de primeiro grau.

O recurso voluntário interposto (fls. 351/370) reitera as mesmas questões de fato e de direito suscitadas em sede de impugnação, na parte que lhe foi desfavorável.

Em suas contrarrazões (fls. 377/399), a Procuradoria da Fazenda Nacional argumenta que a multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 tem como data do fato gerador o dia 31 de dezembro, pois somente a partir de 31 de dezembro é que a multa pode ser lançada, já que durante o ano-calendário compete ao fisco o lançamento do imposto não retido, com os

acréscimos legais, razão pela qual o Auto de Infração foi efetuado antes do decurso do quinquênio decadencial:

No caso em análise, a pessoa jurídica destinatária dos rendimentos pagos pela autuada, conforme declaração prestada às fls. 236 dos autos, apurou lucro anual no período fiscalizado (anos calendários 2002 e 2003). Desta maneira, somente ao final dos anos de 2002 e 2003, a empresa beneficiária, em sua declaração de ajuste, poderia oferecer seus rendimentos à tributação. Uma vez constada a falta de retenção e recolhimento após o encerramento da apuração anual, a multa isolada surge como exigência fiscal em face da fonte pagadora que praticou a infração, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

Não resta dúvida, portanto, que a multa em foco tem fato gerador anual, ocorrido em 31.12.2002, bem como em 31.12.2003, não merecendo reparo à autuação constante do presente processo administrativo, pois a autoridade lançadora observou corretamente tais datas quando procedeu à identificação temporal da incidência tributária.

No que tange aos rendimentos de mútuo, aduz que a Lei nº 9.779/1999 confere regramento diverso em relação à tributação na fonte dos rendimentos auferidos em operações financeiras prevista no capítulo VI da Lei nº 8.981/1995. Entende que este diploma legal discrimina as operações financeiras sujeitas a tributação na fonte, ao mesmo tempo em que, no seu art. 77, faz ressalva de quais operações não se enquadravam no aludido regime de tributação. O artigo 5º da Lei 9.779/1999, por sua vez, prevê que todas operações de renda fixa ou variável se encontram no campo de incidência do imposto de renda na fonte, excetuando unicamente a hipótese prevista no art. 77, I, da Lei 8.981/1995. Conclui, portanto, que referidas normas atribuíram tratamento completamente diverso à incidência do IRF no âmbito das operações financeiras, tornando-se incompatíveis entre si, sendo a revogação, que pode ser expressa ou tácita, hipótese de alteração legislativa prevista no artigo 12 da Lei Complementar nº 95, de 1995. Neste caso, conforme anotado pela fiscalização, ocorre sim revogação tácita, tal como disposto na Lei de Introdução ao Código Civil, em art. 2º, § 1º, que assim estabelece:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Desta forma, conclui que lei posterior, do ano de 1999, revogou tacitamente o art. 77, II, da Lei 8.981/1995, porquanto somente o inciso I deste dispositivo legal foi excluído da tributação na fonte, conforme dispôs a lei nova. Assim, a partir de 1999, o IRF incide nos rendimentos decorrentes de mútuos realizados entre controlada, controladora, coligada e interligada. Se o legislador pretendesse manter as aludidas operações mutuárias isentas de tributação na fonte, quando tratou do assunto no art. 5º da Lei nº 9779/1999, além do inciso I, também teria feito referência ao inciso II do art. 77 para efeito de exclusão do aludido regime de tributação. Se assim não procedeu, fica clara a incidência do IRF sobre os rendimentos auferidos nas operações de mútuos efetivadas entre pessoas jurídicas ligadas, a partir da edição da Lei nº 9.779 em 1999, conforme entendimento expressamente manifestado pela Administração Tributária através de diversas Instruções Normativas, sendo certo que o artigo 94, inciso III, da Lei nº 10.883/2003, nada mais fez do que confirmar a aludida revogação.

Voto

O Conselheiro José Raimundo Tosta Santos, Relator.

Os recursos atendem os requisitos de admissibilidade.

Inicialmente, verifica-se que o entendimento manifestado na decisão recorrida acerca da extinção do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, relativo ao período de janeiro a novembro de 2002, encontra-se superado por recentes acórdãos deste CARF.

Sabe-se que inúmeras teses que versam sobre o assunto surgiram do fato do nosso Código Tributário Nacional - CTN possuir duas regras de decadência, uma para o direito de constituir o crédito tributário (art. 173), e outra para o direito de não homologar o pagamento antecipado de certos tributos previstos em lei (art. 150, §4º). Apesar de serem situações distintas, o efeito atingido é o mesmo, pois, uma vez homologado tacitamente o pagamento, o crédito tributário estará definitivamente extinto, não se permitindo novo lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na verdade, a celeuma não está no prazo da decadência, que é de cinco anos nas duas situações, mas na data de início de sua contagem. Enquanto o art. 173 fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, o art. 150, §4º, determina o marco inicial na ocorrência do fato gerador. As diversas correntes doutrinárias agora se digladiam sobre qual das regras de decadência deve se utilizar para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sendo que, no âmbito da 2ª Seção de Julgamento do CARF, prevalecia a idéia de que seria sempre a do art. 150, §4º, do CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo de interpretação das leis federais, firmou o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia

ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EREsp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

Observe-se que o acórdão do REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, o que significa que essa interpretação deverá ser aplicada pelas instâncias inferiores do Poder Judiciário.

Recentemente, a Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF - RICARF, com a seguinte redação:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Desta forma, este CARF mudou seu posicionamento e passou a adotar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos.

No presente caso, é certo que não houve qualquer retenção do IRRF que seria devido nos pagamentos de juros decorrentes dos Contratos de Mútuo celebrados com a controladora Tele Norte Leste Participações S/A, indicados no Demonstrativo às fls. 127/128, consoante Declaração da autuada à fl. 236, *verbis*:

TELEMAR NORTE LESTE S/A, inscrita no CNPJ/MF sob o n. 33.000.118/0001- 79, com sede na Rua General Polidoro, n.99, Botafogo, na Cidade do Rio de Janeiro/RJ, vem por meio desta informar o que se segue:

Trata-se de intimação através da qual foi solicitada a apresentação de comprovantes de recolhimento do IRRF devido em razão de rendimentos decorrentes de contrato de mútuo celebrado entre a Intimada e sua controladora Tele Norte Leste Participações S.A. nos anos-calendário de 2002 e 2003.

*Para o cumprimento da intimação de que se trata, informa a Intimada que **no período em questão não foi feita a retenção mencionada.** Isso porque nos anos-calendário de 2002 e 2003, a fonte pagadora, nos casos de mútuo entre empresas controladoras e controladas, não estava obrigada à retenção do IRRF devido à isenção outorgada pelo inciso II do art. 77 da Lei 8.981/95. (gn)*

Com efeito, foi afastada a retenção do IRRF no momento do pagamento dos juros, uma vez que a receita respectiva seria oferecida à tributação por ocasião da declaração de ajuste anual da empresa beneficiária dos pagamentos, como de fato ocorreu.

Assim, forçoso reconhecer, nos termos da jurisprudência do STJ, que é inaplicável ao presente caso a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, tendo em vista a inexistência de retenção do IRRF sobre os fatos tributáveis que deram suporte ao lançamento em exame, ocorridos nos anos-calendário de 2002 e 2003. Portanto, não se encontra extinto o direito da Fazenda Publica Nacional em constituir o crédito tributário relativo aos meses de janeiro a novembro/2002, já que o sujeito passivo foi cientificado tempestivamente do Auto de Infração e Termo de Constatação, em 06/12/2007 (fls. 251/252), nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, que fixa o termo inicial da decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 01/01/2003, sendo certo que o prazo fatal somente ocorreria em 31/12/2007.

Contudo, como se verá adiante, a exclusão da base de cálculo do lançamento em exame, efetuada na decisão de primeiro grau, referente ao pagamento dos juros relativo ao contrato de mútuo celebrado com sua controladora, nos meses de janeiro a novembro/2002, em face da decadência, deve ser mantida por outro fundamento.

Ainda em sede de recurso de ofício, deve-se examinar a exclusão da base de cálculo dos meses de janeiro a novembro de 2003, efetuada na decisão recorrida (fl. 344), nos seguintes termos:

14- Da apuração em 2003.

15- Conforme §§2.6 e 12 acima, o autuante apurou os fatos geradores do ano-calendário de 2003 somando-os em 31 de dezembro, para depois calcular o crédito tributário. Não sendo esta a forma correta, devem ser excluídos de imediato da base de cálculo do crédito tributário a ser apreciado, os valores apurados de janeiro a novembro, visto não ter havido qualquer lançamento para estes períodos. Assim, permanece o crédito tributário correspondente ao fato gerador de dezembro, no valor de R\$ 6.151.361,66 (= R\$ 41.009.077,77 X 20% X 75%).

Com razão a decisão recorrida. O lançamento foi efetuado considerando como fato gerador da penalidade o encerramento do ano-calendário (31 de dezembro de 2002 e 2003), quando deveria se reportar aos pagamentos dos juros sem retenção do IRF, conforme balancetes mensais às fls. 127/128, elaborado pela própria fonte pagadora (fl. 126).

Vejamos o que dispõe o artigo 9º da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.426, de 2002:

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

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

A falta de retenção do IRF poderá resultar em auto de infração para exigência do imposto não retido com os acréscimos legais (quando a fiscalização ocorrer ainda dentro do período de apuração) ou na aplicação da multa acima transcrita (se o lançamento ocorrer em momento posterior). Em qualquer das duas situações, a exigência fiscal irá sempre se reportar aos elementos da obrigação tributária inadimplida. De fato, constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, estes incidindo a partir do vencimento do prazo para recolhimento do imposto não retido. Da mesma forma, contra a fonte pagadora cabe a imposição da multa de

ofício prevista no art. 9º da Lei no 10.426, de 24 de abril de 2002, e de juros de mora, cujo termo inicial é o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido.

Neste sentido orienta a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, através do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002, *verbis*:

Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não-pagamento do imposto

15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a não-retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999), conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002 (...)

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

16.1. Os juros de mora devidos pela fonte pagadora, nas situações descritas nos itens "a" e "b" acima, calculam-se tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica. (gn)

Apesar da multa prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, somente ser aplicada quando a fiscalização, após o encerramento do período de apuração do lucro da pessoa jurídica que recebeu o rendimento correspondente, constatar que a fonte pagadora não reteve o IRF a título de antecipação – que no caso em tela ocorreu em 31 de dezembro de 2002 e 2003, já que a beneficiária do rendimento apura o resultado sob o regime de lucro real anual – a infração é a falta de retenção, que ocorreu quando da disponibilidade da renda, até porque correm juros de mora calculados sobre o tributo que deixou de ser retido. Inclusive o termo inicial da

decadência seria o previsto no artigo 150 do CTN, a contar do fato gerador da penalidade, se a fonte pagadora efetuasse a retenção parcial do IRF: a multa incidiria apenas sobre a parte do IRF não retido. Efetuar o lançamento da multa após o encerramento do período de apuração pelo beneficiário do rendimento não desloca o fato gerador da penalidade para esse momento, nos termos do artigo 114 do CTN: *fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*. Caso contrário, teríamos que deslocar o fato gerador do imposto de renda da pessoa física para 30 de abril do ano seguinte, já que somente após o prazo estabelecido pela legislação para o próprio contribuinte apurar o imposto devido e apresentar a sua declaração é que a fiscalização poderá exigir o imposto suplementar.

Desta forma, nego provimento ao recurso de ofício, para manter as exclusões da base de cálculo do lançamento em exame, efetuadas na decisão *a quo*.

No recurso voluntário deve-se examinar a norma que obriga a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, nos operações de mútuo entre interligadas, coligadas ou controladas. Enfrentando tema caro ao deslinde da presente lide administrativa, relacionado à revogação tácita da norma do inciso II, artigo 77, da Lei nº. 8.981, de 1995, este Colegiado, sob o voto condutor do i. Conselheiro José Evande Carvalho, no 2101-001.437, de 20/01/2012, em votação unânime, assentou o seguinte entendimento:

No mérito, o contribuinte alegou que não deveria reter imposto de renda sobre os juros creditados, pois o art. 77, inciso II, da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, desobrigava a retenção na fonte nas operações de mútuo entre coligadas, prerrogativa somente revogada pelo art. 94, inciso III, da Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Esse é o texto da lei em vigor na ocasião do lançamento:

Art. 77. O regime de tributação previsto neste Capítulo não se aplica aos rendimentos ou ganhos líquidos: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

I - em aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, inclusive sociedade de seguro, previdência e capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

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; (Revogado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

Entretanto, o julgador *a quo* afirma que esse dispositivo foi revogado pelo art. 5º da Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999, nos seguintes termos:

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 das 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 1995, com redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Assim, como a nova lei determinava a retenção na fonte em relação a qualquer aplicação ou operação de renda fixa ou variável, excepcionando apenas o inciso I do art. 77 da Lei nº. 8.981, de 1995, relativo a aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, concluiu-se que o inciso II passava, a partir daquele momento, a estar sujeito à retenção.

Foi esse o entendimento adotado pela Secretaria da Receita Federal, estampado no art. 1º, §2º, da Instrução Normativa SRF nº 7, de 3 de fevereiro de 1999:

Art. 1º 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 das operações de cobertura, hedge, realizadas por meio de operações de swap e outras, nos mercados de derivativos.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos rendimentos de operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física.

§ 2º No caso de mútuo entre pessoas jurídicas, a incidência do imposto ocorre inclusive quando a operação for realizada entre empresas:

a) controladoras e controladas;

b) coligadas;

c) interligadas.

§ 3º Na hipótese do § 1º, responsável pela retenção e recolhimento do imposto é a pessoa jurídica:

a) mutuante, quando o mutuário for pessoa física;

b) mutuária, nos demais casos.

§ 4º Aplica-se aos rendimentos de que trata o § 1º o mesmo regime tributário conferido aos demais rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa.

Tal determinação foi repetida no art. 18, §2º, da Instrução Normativa SRF nº 25, de 6 de março de 2001, que substituiu o ato legal anteriormente transcrito.

Essa questão foi largamente discutida no âmbito do antigo 1º Conselho de Contribuintes, concluindo-se que o IRRF sobre empréstimos entre coligadas somente passou a ser exigível após a vigência da Lei nº 10.833, de 2003, que revogou expressamente o benefício da não tributação na fonte, como exemplifica o acórdão abaixo transcrito:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - OPERAÇÕES DE MÚTUA ENTRE PESSOAS JURÍDICAS CONTROLADORAS, CONTROLADAS, COLIGADAS OU INTERLIGADAS - Somente com a edição da Lei nº. 10.833, de 29/12/2003, que revogou o art. 77, inciso II, da Lei nº. 8.981, de 1999, passou a ser exigível o Imposto de Renda na Fonte incidente sobre operações de mútuo entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas. (Acórdão nº. 104-21.186, sessão de 10/11/2005, Relatora Maria Helena Cota Cardozo).

No mesmo sentido os Acórdãos nºs 104-20.973, 106-13.917 e 106-16.906.

O Poder Judiciário, ao se debruçar sobre a matéria, adotou muitas vezes o mesmo posicionamento do Conselho de Contribuintes, mas o Superior Tribunal de Justiça – STJ terminou por fixar o entendimento de que o art. 5º da Lei 9.779, de 1999, revogou o art. 77, inciso II, da Lei nº. 8.981, de 1995, sendo as disposições das instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil perfeitamente legais, como demonstra a ementa abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES DE MÚTUO FIRMADAS ENTRE EMPRESAS COLIGADAS, CONTROLADAS, CONTROLADORAS OU INTERLIGADAS. REVOGAÇÃO DO ART. 77, II, DA LEI 8.981/95 PELO ART. 5º, § ÚNICO, DA LEI 9.779/99. VIOLAÇÃO DO ART. 535, I e II, DO CPC. NÃO CONFIGURADA.

1. As operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, após a revogação da isenção concedida pelo inciso II do art. 77 da Lei 8.981/95, são consideradas operações financeiras sujeitas à incidência do Imposto de Renda. (Precedentes do STJ: REsp 572792 / RS, DJ 18/09/2006; REsp 522294 / RS, DJ 08/03/2004)

2. O art. 5º da Lei 9.779/99, ao dispor 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", excetuando apenas a hipótese do "inciso I do art. 77 da Lei 8.981/95" (§ único), revogou a disposição do art. 77, II, da Lei 8.981/95.

3. Não há ilegalidade na IN 7/99 da SRF, cujas disposições fundamentam-se nos arts. 5º da MP 1.788, de 28.12.1998, e 5º da Lei 9.779/99, de igual teor.

(...)

(REsp 770876 / MG, 1ª Turma, julgado em 24/04/2007, Relator Min. Luiz Fux).

No mesmo sentido os REsp nºs 509963/BA e 572792/RS.

Analisando os dois posicionamentos, filio-me ao entendimento do STJ e do acórdão recorrido. Parece-me evidente que, quando a nova lei determinou a incidência na fonte em relação a qualquer aplicação ou operação de renda fixa ou variável, sem excepcionar o empréstimo entre coligadas, revogou tacitamente o dispositivo legal anterior que desobrigava o recolhimento.

Ademais, já expus alhures meu desconforto com os julgamentos do CARF favoráveis ao contribuinte contrários a entendimentos consolidados do STJ e do STF, pois, como a Fazenda Nacional não pode recorrer à Justiça contra as decisões deste Conselho, o Judiciário não tem a possibilidade de rever esses posicionamentos. Penso que isso, ao invés de reforçar a importância desta Casa, traz insustentável insegurança jurídica, uma vez que aqueles que optarem pelas vias judiciais terão resultados diversos dos que ingressarem na via administrativa.

Contra isso surgiu o art. 62-A do Regimento Interno do CARF – RICARF, que nos obriga a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ tomadas na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil.

Apesar das decisões indicadas não terem sido tomadas na sistemática dos recursos repetitivos, creio ser necessário o alinhamento da jurisprudência desta Casa ao entendimento consolidado no STJ, que, na minha opinião, reflete melhor interpretação da legislação tributária.

Assim, ratifico a decisão da DRJ nesse ponto.

Com efeito, nenhum reparo merece as considerações acima transcritas. Sobre o tema, em sua expressiva maioria, as decisões do Superior Tribunal de Justiça abonam o entendimento de que o artigo 77, II, da Lei 8.981/1995, foi revogado pelo art. 5º da Lei nº 9.379/1999. Observe-se, entretanto, que a matéria ainda encontra profícuo debate no âmbito do STJ, estando sob Embargos de Divergência em Agravo oposto pela Fazenda Nacional (EAg 1394556 – Dje 22/02/2013), admitidos em decisão monocrática pelo Min. Napoleão Nunes Maia Filho.

No meu entender, a não incidência do IRF sobre rendimentos auferidos em contratos de mútuos entre controladora, coligada, controlada e interligada vigeu até a edição do art. 5º da Lei nº 9.779/1999, conforme se constata pela sua leitura:

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

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.

Como se vê, a lei nova tratou não só das operações de renda fixa, como também das de renda variável, englobando todas as operações financeiras para fins de tributação na fonte, independentemente de sua natureza. A única exceção estabelecida foi a do inciso I do art. 77 da Lei nº 8.981/1995, restando, por óbvio, todas as demais operações financeiras no campo de incidência do IRF.

O artigo 12 da Lei Complementar nº 95, de 26/02/1998, dispõe em seu inciso II que a alteração a lei pode ser alterada pela via da revogação, que é exatamente o caso do artigo 77, II da Lei nº 8.981/1995, revogado de modo implícito pelo artigo 5º da lei nº 9.779, de 1999, norma nova que é incompatível com a anterior, conforme estabelece o parágrafo 1º, do artigo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil: *a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.*

De fato, quisesse a lei nova ter mantido a isenção do IRF anteriormente prevista no artigo 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, não teria excluído somente o inciso I do referido dispositivo. Desta forma, não há como negar a revogação tácita do art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, uma vez que o ordenamento jurídico não comporta a coexistência de normas conflitantes. Não vislumbro, consoante manifestação do Ministro Herman Benjamin, no voto-vista proferido no julgamento do Resp nº 1.050.430, em 02/09/2010 (1ª decisão do STJ favorável à revogação da comentada isenção a partir da Lei 10.833, de 2003), que a disciplina

introduzida pela Lei Complementar 95, de 1998, represente a exclusão, de nosso ordenamento jurídico, da revogação tácita das leis.

Cumpra observar que os efeitos prospectivos somente foram previstos para os dispositivos elencados no art. 93 da Lei nº 10.833/2003, não havendo nenhuma previsão de modulação temporal para o artigo 94. Diferentemente do alegado pela recorrente, não se aplica a data de 01/01/2004 como marco para o início da eficácia da revogação expressa do art. 77, II da Lei nº 8.981/1995. Ora, se a revogação em tela tem como justificativa a edição da Lei nº 9.779/1999, conforme expressamente reconhece o Deputado Jamil Murad, relator da Comissão Mista encarregada de analisar a Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, que veio a ser convertida na Lei nº 10.833/2003, claramente demonstrada a incompatibilidade da Lei nº 8.891 em face da Lei nº 9.779, que lhe é posterior e que a revogou. Ainda no mesmo trecho, tem-se que a revogação expressa se fazia necessária para encerrar dúvidas no âmbito administrativo. Constata-se, portanto, que, a Lei nº 10.833/2003, em relação à tributação das operações financeiras na fonte, foi editada com o objetivo específico de confirmar o entendimento construído na esfera administrativa, na qual, desde 1999, foi firmada orientação no sentido de tributar as operações de mútuo realizadas entre empresas controlada, controladora, coligada e interligada.

No que tange à alegação de que a imposição da multa em exame viola os artigos 97, V, e 113 do CTN, penso que a tese não merece abrigo. A 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, norma legal válida e vigente, estabeleceu a penalidade contra a fonte pagadora pela falta de retenção de imposto de renda sob a sua responsabilidade. O princípio da legalidade insculpido no artigo 97, V, do CTN, não sofreu qualquer arranhão. A lei expressamente estabeleceu a cominação de penalidade para a falta de retenção do IRF a título de antecipação.

Da mesma forma, o artigo 113 do CTN trata da obrigação tributária principal e acessória. Seu §1º dispõe que *a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*. É evidente, portanto, que o conteúdo da obrigação principal alcança tanto o tributo quanto a sanção por ato ilícito, sendo claro exemplo desta a penalidade prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426, quando a falta de retenção do imposto pela fonte pagadora, a título de antecipação, for constatada após o encerramento do período de apuração do lucro pela empresa beneficiária do pagamento dos juros. Se a intenção fosse definir a obrigação principal como o pagamento do tributo acrescido da multa, o legislador teria estabelecido que o seu objeto seria o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária, quando fosse o caso.

Neste diapasão, confira-se o excerto extraído do voto condutor do Acórdão nº 104-20.973, da lavra do i. Conselheiro Nelson Mallmann:

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, 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.

Em face ao exposto, nego provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)

José Raimundo tosta Santos