



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 18471.001583/2007-90
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.144 – 2ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria MULTA - IRRF - FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS

Não há que se falar em dar interpretação divergente à legislação tributária, quando estão em confronto julgados exarados à luz de arcabouços normativos diversos, regulando incidências diferentes, sendo que a lei que orientou o acórdão recorrido sequer era vigente quando dos fatos geradores dos paradigmas.

OPERAÇÕES DE MÚTUO. EMPRESAS CONTROLADORAS, CONTROLADAS, COLIGADAS OU INTERLIGADAS. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO.

O art. 77, inciso II, da Lei 8.981, de 1995, que previa isenção do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, não foi revogado tacitamente pelo art. 5º, da Lei nº 9.779, de 1999, mas tão somente, e de forma expressa, pelo art. 94, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do contribuinte, quanto à revogação da Lei nº 8.981, de 1995, tacitamente pela Lei nº 9.779, de 1999, ou expressamente pela Lei nº 10.833, de 2003. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, que lhe negou provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de exigência de multa isolada por falta de retenção de Imposto de Renda na Fonte, nos anos-calendário de 2002 e 2003, incidente sobre rendimentos decorrentes de contratos de mútuo celebrados com a controladora Tele Norte Leste Participações S/A, nos termos do artigo 5º, da Lei nº 9.779, de 1999, que teria revogado tacitamente a dispensa de retenção, estabelecida no art. 77, inciso II, da Lei 8.981, de 1995. A ciência do lançamento ocorreu em 06/12/2007 (fls. 252).

No julgamento em Primeira Instância (fls. 337 a 348), o lançamento foi considerado procedente em parte, por meio de acórdão assim ementado:

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"

Assim, foi exonerada parte do crédito tributário, conforme a seguir:

- foi declarada a decadência para os valores apurados até novembro de 2002;
- relativamente aos anos-calendário de 2002 e 2003, foi mantido apenas o valor referente aos fatos geradores de dezembro, exonerando-se os valores apurados de janeiro a novembro - 2002 pela decadência e 2003 tendo em vista que os fatos geradores foram somados e tributados em dezembro. O crédito tributário exonerado ensejou a interposição de Recurso de Ofício.

Em sessão plenária de 12/03/2013, foram julgados os Recursos Voluntário e de Ofício, prolatando-se o Acórdão nº 2101-002.106, assim ementado:

*"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"

A decisão foi assim registrada:

"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."

Cientificada do acórdão, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 418 a 421, ao qual foi negado seguimento, conforme o Despacho de Admissibilidade de fls. 612 a 616, o que foi confirmado pelo Despacho de Reexame de fls. 620.

Antes mesmo de ser formalmente cientificada do acórdão, a Contribuinte interpôs, em 30/08/2013, o Recurso Especial de fls. 442 a 771, suscitando duas matérias:

- não incidência de Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos de juros decorrentes de mútuos entre empresas ligadas, nos anos de 2002 e 2003 (revogação da dispensa de retenção, estabelecida no art. 77, inciso II, da Lei 8.981, de 1995, tacitamente pela Lei nº 9.779, de 1999, ou expressamente pela Lei nº 10.833, de 2003); e

- impossibilidade de cobrança de multa isolada de ofício por descumprimento de obrigação principal.

Entretanto, no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 617 a 619, embora esteja registrado o seguimento do apelo, somente foi analisada a primeira matéria.

O Recurso Especial foi incluído na pauta de 22/06/2016, oportunidade em que o julgamento foi convertido em diligência à Câmara de Origem, por meio da Resolução nº 9202-000.025 (fls. 639/640), para que fosse promovido o complemento da admissibilidade, examinando-se a segunda matéria suscitada - **impossibilidade de cobrança de multa isolada de ofício por descumprimento de obrigação principal** - e adotando-se os procedimentos adequados, conforme o resultado da análise.

Em cumprimento à Resolução foi elaborado, em 09/09/2016, o Complemento de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 642 a 648, por meio do qual se deu seguimento também à segunda matéria suscitada.

No Recurso Especial, a Contribuinte apresenta os seguintes argumentos, em resumo:

- a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que os pagamentos de juros feitos pela recorrente à sua controladora nos anos-calendário de 2002 e 2003 estariam sujeitos à incidência do IRF está equivocada, na medida em que o art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, somente foi revogado pela Lei nº 10.833, de 2003, com efeitos a partir de 1º/01/2004;

- para demonstrar esse equívoco, a recorrente inicialmente remete os Senhores Conselheiros à leitura do histórico da legislação relativa ao tratamento tributário aplicável aos rendimentos produzidos por mútuos onerosos efetuados entre pessoas jurídicas, elaborado em sua impugnação e recurso voluntário;

- a recorrente pede para que tal histórico seja considerado como parte integrante deste Recurso Especial, apesar de aqui não reescrevê-lo;

- mesmo sem percorrer todo o referido histórico legislativo, é fácil perceber que o art. 77, II da Lei nº 8.981, de 1995, conforme alterado pela Lei nº 9.065, de 20/06/1995, previu expressamente a não-sujeição dos rendimentos de mútuos entre empresas ligadas à incidência do IRF:

"Art. 77. O regime de tributação previsto 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 sua expressa revogação ocorreu pelo art. 94, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, como segue:

"Art. 94. Ficam revogados:

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

- o acórdão recorrido, entretanto, entendeu que o art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, já teria sido revogado tempos antes, tacitamente, pelo art. 5º da Lei nº 9.779, de 1999, que dispõe:

"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 20 de janeiro de 1995, com redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995." (Grifos da RECORRENTE)"

- eis o equívoco fundamental do acórdão recorrido, e a prova maior de que o art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995 não foi tacitamente revogado pelo art. 5º da Lei nº

9.779, de 1999 está na própria lei, quando o art. 94, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, vem revogá-lo expressamente, com efeitos somente a partir de 1º/01/2004;

- logo, o art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, ainda estava em vigor à época dos pagamentos de juros ora em discussão (efetuados nos anos-calendário de 2002 e 2003), a despeito do art. 5º, da Lei nº 9.779/99;

- evidentemente, não se revoga uma mesma lei duas vezes, e, no caso, o que ocorreu foi que o art. 77, II da Lei nº 8.981, de 1995, somente foi revogado - expressamente - com o advento da Lei nº 10.833, de 2003;

- veja-se o parecer do Deputado Jamil Murad, relator da Comissão Mista do Congresso, encarregada de analisar a Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, que veio a ser convertida na Lei nº 10.833, de 2003:

"O inciso II do art. 77 da Lei nº 8.981, de 1995, refere-se às operações de mútuos entre coligadas e controladas para dispensa de retenção de imposto de renda na fonte. A dispensa prevista no referido dispositivo era justificada pela correção monetária de balanço. Uma vez extinta a correção, e com o advento da Lei nº 9.779, de 1999, necessária se faz a revogação deste dispositivo, conforme proposto, para que todas as operações de mútuo fiquem sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte, encerrando-se inclusive dúvidas no âmbito administrativo." (Grifos da RECORRENTE.)

- ou seja, o próprio Congresso Nacional revela o objetivo de revogar o inciso II do art. 77 com efeitos a partir de 1º/01/2004, dando cabo a qualquer dúvida quanto à vigência e eficácia de tal dispositivo legal nos anos-calendário de 2002 e 2003;

- ressalte-se que o tempo verbal utilizado no parecer do Deputado Jamil Murad confirma que a revogação do inciso II do art. 77 da Lei nº 8.981, de 1995, se deu prospectivamente: "necessária **se faz** a revogação deste dispositivo, conforme proposto, para que todas as operações de mútuo **fiquem** sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte...";

- o equivocado entendimento adotado no acórdão recorrido torna letra morta o art. 94, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, contrariando o princípio básico de Hermenêutica segundo o qual a lei não traz palavras inúteis ou expressões supérfluas;

- este era exatamente o entendimento pacífico da jurisprudência administrativa, consolidado pelos seguintes acórdãos:

"Imposto sobre a renda retido na fonte. IRRF. Ano-calendário: 2002. Operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas. Fato gerador. Ausência de obrigação de retenção na fonte. Regime da lei 8981-95. Revogação pela lei 10833-2003. 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 ausência da obrigatoriedade de retenção do imposto de renda na fonte incidente nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, fixada pelo art. 77, II, da lei 8981-95, somente deixou de existir com a vigência do art. 94, III, da lei 10833-2003, que revogou tal benefício. Incabível a exigência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos dessa espécie no

ano-calendário de 2002. Por decorrência, inaplicável a multa isolada de ofício prevista no art. 9 da MP 16-2001, posteriormente convertida na lei 10426-2002, que a pena a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento. Recurso voluntário provido." (Acórdão nº 106-16.906 - Relator Giovanni Christian Nunes Campos, em 28.05.2008 Unânime - DOU S.I 18.11.2008 p.15.)

"Imposto de Renda na Fonte - Operações de mútuo 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, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, em 10.11.2005, unânime.)

"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 8981-99, deixou de existir apenas com a edição da lei 10833/2003, 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. (...) Recurso parcialmente provido." (Acórdão nº 104-20.973, Relator Nelson Mallmann, em 12.09.2005, unânime, DOU, S.I, de 18.04.2006, p. 68.)

"Imposto de renda na fonte. Operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas. 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, art. 77 da lei 8981-99, deixou de existir apenas com a edição da lei 10833-2003, 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 calendários de 2000 e 2001. Recurso provido." (Acórdão nº 106-13.917, Relatora Sueli Efigênia Mendes de Britto, em 14.04.2004, unânime, DOU, S.I, de 25.06.2004, p. 41.)

- o acórdão recorrido divergiu da reiterada jurisprudência deste conselho, alegando que o STJ teria entendimento contrário sobre a matéria, e ressaltando a importância de um alinhamento da jurisprudência administrativa com a jurisprudência de nossos tribunais judiciais superiores;

- ocorre, porém, que o atual posicionamento do STJ foi uniformizado em favor da tese de defesa da Recorrente, como se verá abaixo;

- com efeito, ainda que em um primeiro momento o STJ tenha adotado o entendimento de que o art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981/95 teria sido tacitamente revogado pelo art. 5º da Lei 9.779/99, tal entendimento foi posteriormente reformado e recentemente pacificado no sentido de que o dispositivo em questão somente veio a ser revogado pela Lei nº 10.833, de 2003, com efeitos a partir de 2004;

- a 1ª e 2ª Turmas do STJ chegaram a adotar a tese sustentada no acórdão recorrido, como evidenciado na ementa dos precedentes destacados a seguir:

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL NA DECISÃO QUE RECONHECE A EXTRAPOLAÇÃO DOS LIMITES DA LEI POR INSTRUÇÃO NORMATIVA. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA 636/STF. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 126/STJ. REVOGAÇÃO DO 77, II, DA LEI 8.981/95 PELO ART. 5º, § ÚNICO, DA LEI 9.779/99.

1. Não consubstancia fundamento de natureza constitucional, a exigir a interposição de recurso extraordinário, a afirmação de que instrução normativa extrapolou os limites da lei que pretendia regulamentar. Trata-se de mero juízo de legalidade, para cuja formulação é indispensável a investigação da interpretação dada pelo acórdão recorrido aos dispositivos cotejados, incidindo, portanto, a orientação expressa na Súmula 636/STF, segundo a qual "não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida". 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." (Recurso Especial - "REsp" nº 509963/BA - 1ª Turma - Relator Ministro Luiz Fux, em 18.08.2005 - DJ 03/10/2005 p. 122.)

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. OPERAÇÕES DE MÚTUO. EMPRESAS CONTROLADAS, CONTROLADORAS, COLIGADAS INTERLIGADAS. ISENÇÃO CONCEDIDA PELO ART. 77, II, DA LEI 8.981/95, REVOGADA PELO ART. 5º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 9.779/99. 1. A Lei 8.981/95, ao tratar da tributação das operações financeiras, estabeleceu em seu art. 77 algumas hipóteses de isenção de Imposto de Renda. 2. Com o advento da Lei 9.779/99, ficou determinado em seu art. 5º 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-se apenas a hipótese do inciso I do art. 77 da Lei 8.981/95 (parágrafo único). 3. Desse modo, revogada a isenção concedida pelo inciso II do art. 77 da Lei 8.981/95, tem-se que as operações de mútuo referidas nesse inciso são operações

financeiras sujeitas à incidência do Imposto de Renda (Precedente: REsp 509.963/BA, 1ª Turma, Rei. Min. Luiz Fux, Rei. p/ acórdão Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 3.10.2005). 4. Recurso especial provido." (REsp. nº 572792/RS - 1ª Turma - Relator Ministra Denise Arruda, em 22.08.2006 - DJ 18.09.2006 p. 26.)

"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 E 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. 4. Inexiste ofensa ao art. 535, I e II, CPC, quando o Tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, e cujo decisum revela-se devidamente fundamentado. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um É^um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 5. Recurso special desprovido."REsp. nº 770876/MG - 1ª Turma - Ministro Relator Luiz Fux, em 24.04.2007 - DJ 04.06.2007 p. 309.)

"PROCESSUAL CIVIL - VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC - INEXISTÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - INCIDÊNCIA SOBRE INTERLIGADAS - REVOGAÇÃO DO ART. 77, II, DA LEI 8.981/95 PELO ART. 5º, § ÚNICO, DA LEI 9.779/99. 1. Afasto a alegada violação do art. 535 do CPC, pois o Tribunal de origem, para resolver a lide, analisou a questão por fundamentação que lhe pareceu adequada, refutando, portanto, os argumentos contrários ao seu entendimento. 2. É vedada a inovação de tese em embargos de declaração e, por tal razão, inexistente omissão em acórdão que julgou recurso sem se pronunciar sobre matéria não arguida nas contrarrazões de apelação. 3. Esta Corte tem entendimento firmado de que o art. 5º da Lei 9.779/99 revogou a isenção do imposto de renda incidente sobre operação de mútuo realizada entre empresas coligadas, prevista no art. 77, II, da Lei 8.981/95. Precedentes. 4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido. 5. Medida cautelar 15.646/RS

prejudicada por perda de objeto." (REsp. nº 1140710/RS - 2ª Turma - Ministra Relatora Eliana Calmon, em 06.04.2010 - DJe 14.04.2010.

- todavia, a 2ª Turma do STJ reformou o seu posicionamento sobre a matéria:

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE A RENDA - PESSOA JURÍDICA - OPERAÇÕES DE MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS NÃO-FINANCEIRAS - ART. 77, II, DA LEI 8.981/95 -REVOGAÇÃO PELO ART. 5º DA LEI 9.779/99 - NÃO-OCORRÊNCIA - LEI COMPLEMENTAR 95/98 - ART. 9º -EXIGÊNCIA DE REVOGAÇÃO EXPRESSA - ART. 94, III, DA LEI 10.833/2003. 1. A isenção do imposto sobre a renda pessoa jurídica, incidente sobre as operações de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas e não-financeiras vigorou até o advento da Lei 10.833/2003, que por seu art. 94, III, revogou expressamente o art. 77, II, da Lei 8.981/95. 2. A Lei Complementar 95/98 é fundamento de validade formal das demais normas jurídicas e como tal exige que a cláusula de revogação das leis expressamente disponham sobre os dispositivos incompatíveis com a nova regulamentação da matéria. 3. Recurso especial não provido". (REsp nº 1050430/DF - 2ª Turma - Ministra Relatora Eliana Calmon, em 02/09/2010 - DJe 10/02/2011)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA IMPOSTA QUANDO DO JULGAMENTO DOS ACLARATÓRIOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98 DESTA CORTE. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. RENDIMENTOS DE MÚTUO REALIZADOS ENTRE SOCIEDADES CONTROLADORAS, CONTROLADAS, COLIGADAS OU INTERLIGADAS. ART. 77, II, DA LEI N. 8.981/95. ISENÇÃO QUE SUBSISTIU ATÉ O ADVENTO DA LEI N 10.883/03. ILEGALIDADE DA IN SRF 7/99, EDITADA COM BASE NO ART. 5º DA LEI N. 9.779/99. PRECEDENTE DA SEGUNDA TURMA. 1. Cumpre afastar a alegada ofensa ao art. 535 do CPC, eis que o Tribunal de origem se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a questão posta à sua apreciação, e foi inequívoco ao entender que o art. 5º da Lei n. 9.779/99 teria revogado o art. 77, II, da Lei n. 8.981/95. É cediço que o julgador não precisa se manifestar sobre todos os argumentos deduzidos pelas partes, desde que a decisão se suficientemente fundamentada para por fim à lide, na forma do art. 93, IX, da Constituição Federal. 2. Quanto à alegada ofensa ao art. 538, parágrafo único, do CPC, assiste razão aos recorrentes, uma vez que os aclaratórios foram opostos com a finalidade de prequestionar os arts. 9º, I, 97 e 108, § Iº, todos do CTN, não havendo que se falar em intuito protelatório. Incide, na hipótese, a Súmula n. 98 desta Corte. 3. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.050.430/DF, de relatoria da Ministra Eliana, DJe 10.2.2011, revisou o entendimento adotado anteriormente por esta Corte no sentido de que o art. 5º da Lei n. 9.779/99 teria revogado tacitamente o art. 77, II, da Lei n. 8.981/95. Referida alteração teve como fundamento a necessidade de, nos termos da Lei Complementar n. 95/98, expressa indicação, na lei revogadora, do dispositivo a

ser revogado, o que não ocorreu quando da edição da Lei n. 9.779/99. Naquela oportunidade, concluiu-se, também, que o art. 5º da Lei n. 9.779/99 configurou lei nova de caráter geral que estabeleceu disposições a par das já existentes, pelo que não poderia revogar o art. 77, II, da Lei n. 8.981/95. 4. A isenção de IRPJ sobre rendimentos oriundos de operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas subsistiu até o advento da Lei n. 10.883/03, a qual revogou expressamente, em seu art. 94, III, o art. 77, II, da Lei n. 8.981/95. Dessa forma, é de se reconhecer a ilegalidade da IN SRF n. 7/99, editada com base no art. 5º da Lei n. 9.779/99. 5. Recurso especial conhecido e parcialmente provido." (REsp 1242111/BA - 2ª Turma - Ministro Relator Mauro Campbell Marques, em 07.04.2011 - DJe 15.04.2011.)

- para resolver a divergência que passou então a existir entre a 1ª e a 2ª Turmas do STJ, foram apresentados Embargos de Divergência no referido REsp nº 1050430/DF, que acabaram por ser assim julgados pela 1ª Seção do STJ (integrada por membros das duas Turmas acima):

*"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. OPERAÇÃO DE MÚTUO ENTRE CONTROLADORAS, CONTROLADAS, COLIGADAS OU INTERLIGADAS. ISENÇÃO. ART. 77, II, DA LEI 8.981/95. DISPOSITIVO REVOGADO TÃO SOMENTE PELO ART. 94, III, DA LEI 10.833/03. EMBARGOS REJEITADOS. 1. "A incompatibilidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considera uma norma conciliável com a outra" (Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 291). 2. O art. 77, inciso II, da Lei 8.981/95, que previa isenção do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, não foi revogado tacitamente pelo art. 5º da Lei 9.779/99, mas tão somente, e de forma expressa, pelo art. 94, inciso III, da Lei 10.833/03. 3. Embargos de divergência rejeitados." (EREsp nº 1050430/DF - 1ª Seção Ministro Relator Arnaldo Esteves Lima, em 13.03.2013, por unanimidade de votos - DJe 15.04.2013.) (Grifos da Recorrente.)*

- restou, assim, uniformizado o entendimento do STJ no sentido de que o art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995 não foi revogado tacitamente pelo art. 5º da Lei nº 9.779, de 1999, sua revogação somente ocorreu, de forma expressa, com o advento do art. 94, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003; é de se destacar que a referida decisão do STJ foi obtida pela unanimidade dos votos;

- é de destacar, ainda, a relevância dos Embargos de Divergência, regulados pelo art. 546 do Código de Processo Civil que, ainda que não tenham o *status* de um recurso repetitivo, consolidam o entendimento e apontam de forma inequívoca a orientação do tribunal sobre a matéria julgada (cita doutrina de Tiago Asfor Rocha Lima);

- portanto, pode-se afirmar que a atual jurisprudência de nossa mais alta corte judicial em matéria legal se firmou no mesmo sentido da ampla jurisprudência deste Conselho, o que só vem a reforçar a procedência do presente Recurso Especial;

- mesmo antes da Lei n 10.833, de 2003, e do julgamento dos referidos Embargos de Divergência pelo STJ, a nossa doutrina também já entendia que o art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, não poderia se reputar revogado pelo art. 5º da Lei nº 9.779, de 1999 (cita doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira e João Francisco Bianco);

- vê-se, portanto, que a multa de ofício isolada de 75% exigida da Recorrente é descabida, porquanto ela não estava obrigada a reter e recolher IRF sobre os juros decorrentes de mútuos por ela pagos à sua controladora nos anos-calendário de 2002 e 2003;

- entendimento em sentido contrário frustraria a lei, a nossa melhor doutrina, a reiterada jurisprudência deste Conselho e, agora, a uniformizada jurisprudência do STJ;

- por essas razões, suficientes por si sós, o presente Recurso Especial deve ser provido e o crédito fiscal objeto do lançamento integralmente cancelado;

- contudo, apenas para argumentar, na remota hipótese dessas razões serem superadas, ainda que a recorrente estivesse obrigada a recolher o IRF supostamente incidente sobre os juros decorrentes de mútuos pagos à sua controladora nos anos-calendário de 2002 e 2003, não poderia a fiscalização ter-lhe exigido multa isolada de ofício de 75%, nos termos da Medida Provisória nº 16, de 2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, que assim dispunha no período autuado:

"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."

- por sua vez, o art. 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, a que faz referência o caput do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, assim dispunha:

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

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

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

- tal imposição de multa, de forma isolada, viola o CTN, especificamente o art. 97, V, combinado com o art. 113, que assim dispõem:

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;"

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

- de acordo com o § 1º do art. 113 do CTN, as obrigações tributárias de dar são apenas de duas espécies: (a) de pagar tributos (e respectivos acessórios, correspondentes aos juros e à multa) ou (b) de pagar, isoladamente, penalidade pecuniária (multa) decorrente do descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer);

- assim, apenas a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória seria autônoma em relação à obrigação de pagar tributo. Dessa 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);

- o acórdão recorrido sustenta que o entendimento acima estaria equivocado e que a cobrança de multa isolada seria cabível mesmo em se tratando de descumprimento de obrigação principal:

"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."

- não obstante, a jurisprudência já firmou posição favorável à tese sustentada pela Recorrente, conforme se depreende dos seguintes Acórdãos do 1º CC:

"IRPF. Ilegitimidade da multa de ofício isolada do artigo 44 da lei 9.430-96. Incompatibilidade com o artigo 97 e artigo 113 do CTN. A multa de ofício fixada do artigo 44 da lei 9.430-96 viola o CTN, notadamente o artigo 97, V, combinado com artigo 113. De acordo com o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, constituindo esta a única hipótese de se exigir multa isolada. Ilegítima a cobrança isolada de multa por infração à obrigação principal de (dar) pagar tributo, na medida em que neste caso a multa é sempre acessória, e pressupõe sempre a punição pelo não pagamento do tributo." (Acórdão 102-45249, Relator Leonardo Mussi da Silva, em 08/11/2001.)

"CSLL. Recolhimento por estimativa. Multa isolada. De acordo com o CNT, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, constituindo esta a única hipótese de se exigir multa isolada. Não fosse assim, encerrado o período de apuração de imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre parcelas não recolhidas." (Acórdão 103-21185, Relator Cândido Rodrigues Neuber, em 19.03.2003, DOU, S.I, de 30.06.2003, p. 45.)

"IRPJ. Falta de recolhimento. A falta de recolhimento, tempestivo, de tributo, devido por força da DIPJ, entregue sob ação fiscal, autoriza o lançamento de ofício do tributo declarado, com a multa de 75 por cento regulamentar. IRPJ. Recolhimento por estimativa. Multa isolada. A falta de transcrição dos balanços de redução suspensão no livro diário, não se consubstancia em fato gerador de imposto, caracterizando, tão somente, descumprimento de obrigação acessória. Além do mais, de acordo com o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) a outra relativamente à penalidade

pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, constituindo esta a única hipótese de se exigir multa isolada. Não fosse assim, encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre parcelas não recolhidas." (Acórdão 103-21272, Relator Alexandre Barbosa Jaguaribe, em 12/06/2003, DOU S.I 01.09.2003 p. 39.)

- na mesma linha é o entendimento da CSRF, conforme se observa do Acórdão CSRF/01-03622, de 06/11/2001, cuja ementa é abaixo transcrita:

"IRPF. Pagamento espontâneo. Art. 138 do CTN. Ilegitimidade da multa de ofício isolada do art. 44 da lei 9430-96. Incompatibilidade com o art. 97 e art. 113 do CTN. Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de ofício isolada do artigo 44 da lei 9430-96, diante da regra expressa do art. 138 do CTN. A multa de ofício isolada do art. 44 da lei 9430/96 viola a norma geral de tributação insculpida no CTN, notadamente o art. 97, V, combinado com o art. 113, ambos, do CTN. Recurso negado." (Relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho, DOU S.I 05/08/2003, p. 26.) (Grifos da Recorrente.)

- 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;

- assim é que, 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;

- portanto, o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, é inaplicável ao caso concreto, por impor a aplicação de multa isolada em afronta ao disposto nos arts. 97, V, e 113 do CTN;

- repise-se, neste particular, que tanto o 1º CC quanto a CSRF decidiram não admitir cobrança de multa isolada senão por descumprimento de obrigação acessória, sob pena de ofensa aos referidos dispositivos do CTN.

Ao final, o Contribuinte pede o conhecimento e provimento do recurso, reformando-se o acórdão recorrido, na parte que lhe foi desfavorável e, conseqüentemente, que seja integralmente cancelado o auto de infração.

O processo foi encaminhado à Fazenda Nacional em 05/11/2014 (Despacho de Encaminhamento fls. 621) e, em 17/11/2014, foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 622 a 632 (Despacho de Encaminhamento de fls. 633), abrangendo apenas a primeira matéria. Na oportunidade, a Fazenda Nacional reitera os argumentos do acórdão recorrido e, ao final, pede que se negue provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, mantendo-se o acórdão recorrido.

Após o complemento do exame de admissibilidade do Recurso Especial, o processo foi encaminhado à Fazenda Nacional em 12/09/2016 (Despacho de Encaminhamento fls. 649) e, em 21/09/2016, foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 650 a 656 (Despacho de Encaminhamento de fls. 657), acerca da segunda matéria, por meio das quais se pede o não conhecimento do recurso, ou o seu desprovimento.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Trata-se de exigência de multa isolada por falta de retenção de Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre rendimentos pagos pela Contribuinte nos meses de dezembro de 2002 e dezembro de 2003, decorrentes de contratos de mútuo celebrados com a controladora Tele Norte Leste Participações S/A, nos termos do artigo 5º, da Lei nº 9.779, de 1999, que teria revogado tacitamente a dispensa de retenção, estabelecida no art. 77, inciso II, da Lei 8.981, de 1995.

No acórdão recorrido negou-se provimento aos Recursos de Ofício e Voluntário. Cientificadas as partes, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, que não obteve seguimento. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, neste foram suscitadas duas matérias:

- não incidência de Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos de juros decorrentes de mútuos entre empresas ligadas, nos anos de 2002 e 2003 (revogação da dispensa de retenção, estabelecida no art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, pela Lei nº 9.779, de 1999, ou pela Lei nº 10.833, de 2003); e

- impossibilidade de cobrança de multa isolada de ofício por descumprimento de obrigação principal.

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir sobre o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

Quanto à primeira matéria, não há dúvida acerca da demonstração da alegada divergência, já que foram indicados paradigmas que apresentam situações fáticas similares à do recorrido e, em face do mesmo arcabouço normativo - **art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, Lei nº 9.779, de 1999 e Lei nº 10.833, de 2003** - adotaram soluções diversas, em função das diferentes interpretações dadas às citadas normas.

Quanto à segunda matéria suscitada - **impossibilidade de cobrança de multa isolada de ofício por descumprimento de obrigação principal** - constata-se que o acórdão recorrido trata unicamente da multa isolada por falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, prevista no art. 9º, da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, aplicada a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002 e 2003. Confira-se:

Ementa do acórdão recorrido

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

Ano-calendário: 2002, 2003

(...)

*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).*

(...)"

Voto do acórdão recorrido

***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.*

(...)

*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." (grifei)

Assim, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência seria um acórdão em que se considerasse que a multa prevista no art. 9º, da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº. 10.426, de 2002, violaria os artigos 97, inciso V, e 113, do CTN.

Quanto ao primeiro paradigma - Acórdão nº 102-45.249 - este trata de multa isolada do carnê-leão, relativa a fatos geradores ocorridos em 2000, portanto não se trata de julgado acerca da lei que orientou o recorrido. Com efeito, esse julgado interpretou o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Confira-se trechos desse paradigma:

Ementa

"IRPF - ILEGITIMIDADE DA MULTA DE OFICIO ISOLADA DO ART 44 DA LEI N. 9.430/96 - INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 97 E ART. 113 DO CTN - A multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei no. 9.430/96 viola o Código Tributário Nacional, notadamente o artigo 97, V, combinado com artigo 113."

Relatório

"Foi lavrado o Auto de Infração contra o contribuinte exigindo a multa isolada sobre suposta falta de recolhimento do IRPF devido a título de Carnê-Leão, em virtude de o mesmo ter adquirido 70.000 cotas da empresa Metalúrgica Rodagem Ltda.

Voto

"De resto, entendo que no caso dos autos, a ilegitimidade da autuação salta aos olhos. Isto porque, afirma o ilustre Fiscal que o contribuinte estaria sendo "autuado somente por falta de recolhimento de carnê-leão no mês de abril de 2000", mas exige dele tão somente a multa isolada, e não o tributo. Ora no caso dos autos Entendo que nesta hipótese, de falta de recolhimento, a infração deveria ser exigida juntamente com o tributo tendo como fundamento o inciso I do artigo 44 da Lei n. 9.430/96."

Assim, esse primeiro paradigma não se presta a demonstrar a alegada divergência, tendo em vista que trata de infração diversa daquela analisada no acórdão recorrido, além de abordar fatos geradores relativos a período em que sequer estava vigente a lei que orientou o recorrido. Com efeito, não há que se falar em dar interpretação divergente à lei tributária, quando estão em confronto leis diversas, editadas em momentos diferentes e cominando penalidades também diversas.

No que tange ao segundo paradigma - Acórdão nº 103-21.185 - este trata de multa isolada por falta de recolhimento de CSLL por estimativa, referente a fatos geradores ocorridos em 1997 e 1998, e também não faz qualquer menção - e nem poderia - à Medida Provisória e à Lei tratada no acórdão recorrido. Com efeito, esse julgado também trata do art. 44, inciso I e § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996. Confira-se:

Ementa

"CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - De acordo com o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, constituindo esta a única hipótese de se exigir multa isolada. Não fosse assim, encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre parcelas não recolhidas."

Voto

"A ação fiscal foi encerrada em 28/08/2000, com a lavratura do auto de infração, e 'termo de encerramento de ação fiscal', formalizando a exigência da 'multa isolada' nos Períodos de 1997 e 1998, sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O dispositivo legal referido no auto de infração, artigo 44, inciso I e § 1º, inciso IV, da Lei nº. 9.430/96, tem a seguinte redação:"

Destarte, esse segundo paradigma também não se presta a demonstrar a alegada divergência, pelos mesmos motivos que levaram ao descarte do primeiro paradigma, de sorte que o recurso não pode ter seguimento, relativamente à segunda matéria - **impossibilidade de cobrança de multa isolada de ofício por descumprimento de obrigação principal.**

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, apenas quanto à primeira matéria - **não incidência de Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos de juros decorrentes de mútuos entre empresas ligadas, nos anos de 2002 e 2003 (revogação da dispensa de retenção, estabelecida no art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, tacitamente pela Lei nº 9.779, de 1999, ou expressamente pela Lei nº 10.833, de 2003)** - e passo a examiná-la.

De plano, esclareça-se que se trata de matéria há muito discutida na esfera administrativa. A esse respeito, traz-se à colação o Acórdão nº 104-21.186, de 10/11/2005, representativo do entendimento adotado pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

"No mérito, a questão não é nova neste Conselho de Contribuintes, tampouco nesta Câmara, que sobre ela já se manifestou em recente julgado, conforme será explicitado na seqüência.

Recapitulando, foi identificada pela fiscalização a existência de contratos de mútuo (empréstimos), onde constam valores tomados pela contribuinte, de sua controladora Sul Geradora

Participações S/A, a favor da qual foram produzidos rendimentos. Sobre tais rendimentos, a fiscalização entendeu que deveria ter havido a retenção de Imposto de Renda na Fonte, de acordo com o disposto no art. 5º da Lei nº 9.779, de 1999, e nos §§ 1º e 2º, do art. 1º, da Instrução Normativa SRF nº 7, de 1999.

A Lei nº 8.981, de 1995, ao dispor sobre a tributação de aplicações financeiras, assim disciplinava:

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

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;

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;

(...)"

Posteriormente, a Lei nº 9.779, de 1999, veio a dispor:

"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."

Tal dispositivo levou a Secretaria da Receita Federal à interpretação de que teria havido a revogação tácita do art. 77 da Lei nº 8.981, de 1995, o que foi explicitado por meio das Instruções Normativas SRF nºs 7, de 1999 (art.1º), e 25, de 2001 (art. 18).

Não obstante, a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, em seu art. 94, inciso III, veio a revogar expressamente o inciso II, do art. 77, da Lei nº 8.981, de 1995, de sorte que, até esse momento - dezembro de 2003 - dito dispositivo legal se encontrava efetivamente em vigor.

Ressalte-se que a revogação expressa, acima tratada, fora apresentada como argumento de impugnação, sem merecer qualquer menção por parte da decisão recorrida.

Conclui-se, portanto, pela impossibilidade de manutenção da multa isolada objeto do Auto de Infração, prevista no art. 9º da Medida Provisória nº 16, de 2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, uma vez que a infração que lhe teria dado causa, na verdade não ocorreu. Assim, não havendo obrigatoriedade de retenção na fonte nos períodos em tela - fevereiro de 2002 a

novembro de 2003 - não há que se falar em penalidade pela falta de retenção."

No Acórdão nº 2101-001.437, de 20/01/2012, que fundamentou o posicionamento adotado no acórdão recorrido, entendeu-se que, com a edição do artigo 5º, da Lei nº 9.779, de 1999, houve revogação da isenção prevista no artigo 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, razão pela qual incidiria Imposto de Renda na Fonte sobre operações de mútuo entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas. Tal entendimento teria sido corroborado pela jurisprudência da Primeira Turma do STJ, conforme se extrai das ementas abaixo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL NA DECISÃO QUE RECONHECE A EXTRAPOLAÇÃO DOS LIMITES DA LEI POR INSTRUÇÃO NORMATIVA. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA 636/STF. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 126/STJ. REVOGAÇÃO DO 77, II, DA LEI 8.981/95 PELO ART. 5º, ÚNICO, DA LEI 9.779/99.

1. Não consubstancia fundamento de natureza constitucional, a exigir a interposição de recurso extraordinário, a afirmação de que instrução normativa extrapolou os limites da lei que pretendia regulamentar. Trata-se de mero juízo de legalidade, para cuja formulação é indispensável a investigação da interpretação dada pelo acórdão recorrido aos dispositivos cotejados, incidindo, portanto, a orientação expressa na Súmula 636/STF, segundo a qual "não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida".

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.

ACÓRDÃO

*Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia **Primeira Turma** do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator e Denise Arruda (voto-vista), dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki. Votaram com o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki (voto-vista) os Srs. Ministros José Delgado e Francisco Falcão (voto-vista). RECURSO ESPECIAL Nº 509.963 - BA (2003/0007948-Brasília, 18 de agosto de 2005. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI)*

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. OPERAÇÕES DE MÚTUO. EMPRESAS CONTROLADAS, CONTROLADORAS, COLIGADAS E INTERLIGADAS. ISENÇÃO CONCEDIDA PELO ART. 77, II, DA LEI 8.981/95, REVOGADA PELO ART. 5º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 9.779/99. 1.

A Lei 8.981/95, ao tratar da tributação das operações financeiras, estabeleceu em seu art. 77 algumas hipóteses de isenção de Imposto de Renda. 2. Com o advento da Lei 9.779/99, ficou determinado em seu art. 5º 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-se apenas a hipótese do inciso I do art. 77 da Lei 8.981/95 (parágrafo único). 3. Desse modo, revogada a isenção concedida pelo inciso II do art. 77 da Lei 8.981/95, tem-se que as operações de mútuo referidas nesse inciso são operações financeiras sujeitas à incidência do Imposto de Renda (Precedente: REsp 509.963/BA, 1ª Turma, Rel. Minº Luiz Fux, Rel. p/ acórdão Minº Teori Albino Zavascki, DJ de 3.10.2005). 4. Recurso especial provido.(Processo:REsp 572792 Relator(a):Ministra DENISE ARRUDA - Julgamento: 22/08/2006 - Primeira Turma.

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, julgado em 24/04/2007, Relator Min Luiz Fux – Primeira Turma).

Entretanto, a Segunda Turma do STJ, quando do julgamento do **REsp nº 1.050.430/DF**, de relatoria da Ministra Eliana Calmon (DJ de 10/02/2011), revisou o entendimento anterior. A alteração no entendimento teve como fundamento a necessidade de, nos termos da Lei Complementar nº 95, de 1998, haver expressa indicação, na lei revogadora, do dispositivo a ser revogado, o que não ocorreu quando da edição da Lei nº 9.779, de 1999. Naquela oportunidade, concluiu-se, também, que o art. 5º, da Lei nº 9.779, de 1999, configurou lei nova, de caráter geral, que estabeleceu disposições a par das já existentes, pelo que não poderia revogar o art. 77, II, da Lei nº 8.981, de 1995.

Assim, a isenção do Imposto de Renda sobre rendimentos oriundos de operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, subsistiu até o advento da Lei nº 10.883, de 2003, que revogou expressamente, por meio de seu art. 94, III, o art. 77, II, da Lei nº 8.981, de 1995.

Nesse passo, a Segunda Turma do STJ reconheceu a ilegalidade da IN SRF nº 7, de 1999, editada com base no art. 5º, da Lei nº 9.779, de 1999, tendo em vista que esse dispositivo legal não revogou o art. 77, II, da Lei nº 8.981, de 1995. Confira-se:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE A RENDA - PESSOA JURÍDICA - OPERAÇÕES DE MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS NÃO-FINANCEIRAS - ART. 77, II, DA LEI 8.981/95 - REVOGAÇÃO PELO ART. 5º DA LEI 9.779/99 - NÃO-OCORRÊNCIA - LEI COMPLEMENTAR 95/98 - ART. 9º - EXIGÊNCIA DE REVOGAÇÃO EXPRESSA - ART. 94, III, DA LEI 10.833/2003.

1. A isenção do imposto sobre a renda pessoa jurídica, incidente sobre as operações de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas e não-financeiras vigorou até o advento da Lei 10.833/2003, que por seu art. 94, III, revogou expressamente o art. 77, II, da Lei 8.981/95.

2. A Lei Complementar 95/98 é fundamento de validade formal das demais normas jurídicas e como tal exige que a cláusula de revogação das leis expressamente disponham sobre os dispositivos incompatíveis com a nova regulamentação da matéria.

3. Recurso especial não provido. (REsp 1.050.430/DF, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, 02 de setembro de 2010 (Data do Julgamento) DJe 10/02/2011).

Em razão da divergência de entendimento entre a Primeira e a Segunda Turmas do STJ, a Fazenda Nacional manejou Embargos de Divergência contra o acórdão da Segunda Turma. Em face desse recurso, a Primeira Seção confirmou o entendimento da Segunda Turma, qual seja, que a isenção sobre os rendimentos oriundos de operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, subsistiu até 2003, já que o art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, não foi revogado tacitamente pelo art. 5º da Lei nº 9.779, de 1999, mas tão somente, e de forma expressa, pelo art. 94, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003. Confira-se a ementa dos Embargos de Divergência em Agravo nº 1.394.556-ES:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. IRPJ. RENDIMENTOS DE MÚTUO REALIZADOS ENTRE SOCIEDADES CONTROLADORAS, CONTROLADAS, COLIGADAS OU INTERLIGADAS. ART. 77, II DA LEI 8.981/95. ISENÇÃO QUE SUBSISTIU ATÉ O ADVENTO DA LEI 10.833/03. JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL NO MESMO SENTIDO DO ACÓRDÃO EMBARGADO. SÚMULA 168/STJ. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA REJEITADOS.

1. Recentemente, esta 1ª Seção, por ocasião do julgamento do REsp. 1.050.430/DF, realizado em 13.03.2013, de relatoria do

ilustre Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, firmou o entendimento de que o art. 77, II da Lei 8.981/95 não foi revogado pelo art. 5º da Lei 9.779/99, mas tão somente, e de forma expressa, pelo art. 94, III da Lei 10.833/03. Assim, é de rigor a aplicação da Súmula 168/STJ, segundo a qual, não cabem Embargos de Divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado.

2. Embargos de Divergência rejeitados

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, **acordam os Ministros da Primeira Seção** do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer dos embargos, mas lhes negar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.*

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler, Eliana Calmon, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília/DF, 26 de junho de 2013 (Data do Julgamento). Napoleão Nunes Maia Filho. Embargos de Divergência em Agravo nº 1.394.556 - Es (2011/0172148-0) - Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho

Em recente decisão monocrática, proferida em 16/07/2015, o Ministro Herman Benjamin fez referência à uniformização da jurisprudência da 1ª Seção do STJ (Primeira e Segunda Turmas) reiterando o entendimento acima, no Recurso Especial nº 1.536.453 - MA (2015/0131015-5):

"A Primeira Seção do STJ uniformizou entendimento para assentar que "O art. 77, inciso II, da Lei 8.981/95, que previa isenção do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, não foi revogado tacitamente pelo art. 5º da Lei 9.779/99, mas tão somente, e de forma expressa, pelo art. 94, inciso III, da Lei 10.833/03" (EREsp 1.050.430/DF, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, DJe 15/4/2013).

O acórdão recorrido contraria essa orientação, de modo que deve ser reformado."

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, na parte conhecida, acompanhando a jurisprudência do CARF e do STJ, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Processo nº 18471.001583/2007-90
Acórdão n.º **9202-005.144**

CSRF-T2
Fl. 679
