



**Processo nº** 19515.000578/2006-98  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-005.948 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de outubro de 2021  
**Recorrentes** VOTORANTIM CELULOSE E PAPEL S/A E SUZANO PAPEL E CELULOSE (SUCESSORAS DE RILISA FLORESTAL LTDA)  
FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

OPERAÇÕES DE MÚTUO. EMPRESAS CONTROLADORAS, CONTROLADAS, COLIGADAS OU INTERLIGADAS. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. LEI N° 10.833/2003.

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.

IRRF. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. INAPLICABILIDADE.

O artigo 150, § 1º, da Constituição Federal excepciona o imposto de renda da aplicação da anterioridade nonagesimal. Neste diapasão, o legislador complementar previu que a revogação de isenções relativas ao imposto sobre a renda que não sejam concedidas por prazo certo ou que exijam determinadas condições (onerosa) possam ser revogadas a qualquer tempo, produzindo seus efeitos a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

**MULTA DE OFÍCIO. IRRAZOABILIDADE. INCOMPETÊNCIA.**

Desborda da competência dos julgadores administrativos deixar de aplicar norma legal que prevê imposição de multa de ofício em função de alegações de violação ao princípio da razoabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, dar parcial provimento para cancelar as exigências de multa de ofício e juros exigidos isoladamente relativos aos fatos ocorridos nos anos-calendário 2002 e 2003.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra o Acórdão nº 16-22.314 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I – DRJ/SPOI, cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

**CONTRATOS DE MÚTUO. EMPRESAS DO MESMO GRUPO. INCIDÊNCIA DO IRRF. ATOS NORMATIVOS. OBSERVÂNCIA.**

A Instrução Normativa nº 25, de 2001, interpretando o artigo 77 da Lei nº 8.981, de 1995 e o artigo 5º da Lei nº 9.779, de 1999, manteve a determinação contida na IN SRF nº 123, de 1999, de que, no caso de mútuo entre pessoas jurídicas, a incidência do imposto na fonte ocorre inclusive quando a operação for realizada entre empresas controladoras, controladas, coligadas e interligadas. O entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos deve ser observado pelos julgadores da Delegacia de Julgamento.

**FATO GERADOR. DATA DE OCORRÊNCIA. PAGAMENTO OU CRÉDITO.**

Na data em que as receitas de juros sobre mútuo foram apropriadas pela mutuante, beneficiária, considera-se ocorrido o fato gerador do IRRF para a mutuária, fonte pagadora dos juros.

**FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. AUTUAÇÃO APÓS A DATA DE ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO DA BENEFICIÁRIA DOS RENDIMENTOS. PENALIDADE CABÍVEL.**

A responsabilidade dá fonte pagadora pela retenção do imposto como antecipação do devido pela pessoa jurídica, beneficiária dos rendimentos, extingue-se na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento seria tributado pela beneficiária. Na autuação efetuada após as datas de encerramento dos períodos de apuração, cabe exigir da fonte pagadora apenas a multa de ofício e os juros moratórios calculados até aquelas datas.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários não pagos nos vencimentos são calculados com base na taxa SELIC, por expressa disposição legal.

Lançamento Procedente em Parte

O presente processo versa sobre o lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos/creditados pela Rilisa à sua controladora Ripasa S/A em razão de contratos de mútuo. Os créditos tributários referem-se aos períodos de apuração entre 03/2002 e 03/2005. Reproduzo trecho do Termo de Verificação no qual a autoridade fiscal descreve o procedimento e a infração apurada:

O contribuinte acima identificado deixou de efetuar os recolhimentos, bem como, declarar em DCTFs, os valores devidos a título de imposto de renda de fonte, sobre encargos financeiros cobrados/creditados de sua controladora (RIPASA S/A), referente ao contrato de mútuo (empréstimo) que mantém com a mesma.

O inicio da fiscalização se deu com a lavratura em 08/03/2006 do Termo de Início de Fiscalização, bem como, do Termo de Intimação Fiscal n. 002, no qual, o contribuinte foi intimado para apresentar no prazo de 10 (dez) dias o demonstrativo mensal dos encargos financeiros pagos ou creditados sobre o contrato de mutuo com a RIPASA S/A, no período de março de 2001 a março de 2005 e o seus respectivos darfs de recolhimento do imposto de renda de fonte devido sobre encargos financeiros, de acordo com a Lei n. 9.779/99.

Cabe salientar que este procedimento fiscal, foi instaurado em decorrência da Representação Fiscal em 22/11/2005 por ocasião da auditoria realizada na controladora RIPASA S A — CNPJ 51.468.791/0001-10.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n. 002, o contribuinte apresentou carta datada de 20/03/2006 recepcionada e protocolizada sob o n. 02.304, na qual, demonstra os encargos financeiros pagos/creditados no período de março de 2001 a março de 2005, bem como, informa que não dispõe de darfs, tendo em vista, que não efetuou o calculo do imposto de renda na fonte.

Efetuamos o confronto dos valores informados pela RILISA com os constantes da escrituração contábeis da RIPASA (relatórios extraídos dos arquivos magnéticos e anexados a Representação Fiscal) e, os valores devidos estão calculados nas planilhas anexas ao presente termo (fls. 28/38).

Cumpre destacar, à partida, que o auto de infração em questão era controlado inicialmente no presente processo. No entanto, após a decisão de primeira instância, que deu parcial provimento à impugnação, conforme ementa supra, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, em razão de dificuldades operacionais, transferiu integralmente os créditos tributários controlados nestes autos para o processo n.º 10865.002041/2009-61. O presente processo foi juntado àquele feito por apensação. Desta forma, toda a pendenga passou a ser objeto do processo n.º 10865.002041/2009-61. No entanto, como as recorrentes juntaram recurso voluntário nestes autos, a decisão tomada no processo n.º 10865.002041/2009-61 também deverá ser aplicada ao presente feito.

Feita essa breve explicação acerca da questão processual, retomo o fio da meada.

A fiscalizada insurgiu-se contra a exigência do IRRF, acrescido de multa e juros, e impugnou o auto de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de primeira instância na qual esta resume as alegações lançadas pela impugnante:

Tendo tomado ciência do auto de infração em 30/03/2006, a contribuinte apresentou, por meio de procurador (fls. 73 a 92), em 27/04/2006, a impugnação de fls. 54 67, com as alegações resumidas a seguir:

- entre março de 2002 e dezembro de 2003 vigorou o artigo 77, inciso II, da Lei n.º 8.981, de 1995;
- a impugnante, apesar de não ser instituição financeira autorizada pelo Banco Central, realiza operações de mútuo com suas coligadas que, pela Lei n.º 8.981, de 1995, art. 65, são equiparadas a uma aplicação financeira, sujeitando-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 20%;
- contudo, o artigo 77, inciso II, da referida Lei, estabelece uma exceção à mencionada regra geral, determinando expressamente que esse imposto não incide sobre os rendimentos decorrentes das operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas não-financeiras controladoras, controladas, coligadas ou interligadas;
- a COSIT, ao analisar o citado artigo 77, expediu o Parecer Normativo n.º 2, entendendo que o IRRF não incide sobre os rendimentos decorrentes das operações de mútuo realizadas entre tais pessoas jurídicas;
- sobreveio a Lei n.º 9.779, de 1999, alterando algumas regras atinentes à tributação dos rendimentos auferidos em operações ou aplicações financeiras, na forma do seu artigo 5º, e o artigo 6º da Medida Provisória n.º 1.855, de 1999, veio estabelecer regras complementares, principalmente no que se refere à incidência do IRRF sobre rendimentos auferidos por qualquer beneficiário nas aplicações em fundos de investimento;
- baseada nessas normas, foi editada a IN SRF n.º 123, de 1999, determinando que seriam tributados, como de aplicações financeiras de renda fixa, os rendimentos auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título, independentemente de ser ou não, a fonte pagadora, instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;
- o artigo 5º da Lei n.º 9.779, de 1999, nada versou sobre as operações de mútuo, e a Medida Provisória n.º 1.855, de 1999, artigo 6º, também nada dispôs sobre operações de mútuo entre coligadas, não tendo havido revogação do artigo 77, II, da Lei n.º 8.981, de 1995,
- não é lícito à administração tributária impor a obrigação de recolher o IRRF em operações de mútuo entre coligadas, bem como declará-los em DCTF, com base na legislação mencionada;
- somente quando da edição da Lei n.º 10.833, de 2003, art. 94, III, foi revogado o benefício (isenção) contido no art. 77, II, da Lei n.º 8.981, de 1995, sendo nesse sentido, inclusive, a jurisprudência pacífica do 1º Conselho de Contribuintes, consoante recentes decisões, que transcreve;
- a revogação da isenção deve observar o princípio da anterioridade nonagesimal contido na alínea 'c, do inciso III, do artigo 150 da CF, concluindo-se que a revogação só passou a gerar efeitos a partir de 03/03/2004;
- também não ocorreu o fato gerador do IRRF, principalmente em relação aos fatos geradores ocorridos após 30/03/2004, pois não basta o mero crédito contábil em conta de juros e encargos sobre empréstimo, como fez entender o sr. AFRF;
- o crédito contábil não extingue a obrigação da pessoa jurídica para com o sócio e não lhe confere disponibilidade econômica dos juros, mas só o efetivo pagamento ou o

crédito financeiro faz nascer a obrigação de pagar o IRRF; transcreve acórdãos do Conselho de Contribuintes nesse sentido;

- os valores devidos não podem ser atualizados pela taxa SELIC em face de sua manifesta ilegalidade;
- a taxa SELIC tem caráter remuneratório e, por não ter sido instituída especialmente para incidir sobre débitos tributários, seu mecanismo de apuração não é previsto em lei, mas em ato do Banco Central, colidindo com o artigo 161, § 1º do CTN, na parte em que diz que somente a lei poderia instituir índice diverso daquele previsto nesse dispositivo,
- a utilização da taxa SELIC como juros de mora representa, também, violação ao artigo 150, I, da CF, que consagra o princípio da legalidade estrita no âmbito tributário.

Conforme consignado no início deste relatório, a DRJ/SPOI julgou a impugnação parcialmente procedente. Em apertada síntese, a autoridade julgadora de piso afastou a exigência do imposto e manteve apenas a exigência da multa isolada e dos juros calculados até o encerramento de cada período de apuração. Cito suas palavras:

Os fatos geradores do imposto ocorreram entre março/2002 e março/2005, e o auto de infração foi lavrado após o encerramento dos períodos de apuração, anuais, da controladora (fls. 128 a 131), e assim sendo, seriam exigíveis da pessoa jurídica responsável pela retenção, não efetuada, apenas a multa de ofício e os juros moratórios, conforme item 16 do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2002, acima transscrito.

[...]

De todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do lançamento.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (EM REAIS)

EXIGIDO		EXONERADO		MANTIDO	
IRRF	MULTA	IRRF	MULTA	IRRF	MULTA
1.168.499,93	876.374,83	1.168.499,93	0,00	0,00	876.374,83

Juros de mora calculados sobre IRRF mantidos: R\$ 65.055,55

Acréscimos legais: na forma da legislação vigente.

Em 29/07/2009, Votorantim Celulose e Papel S/A e Suzano Papel e Celulose S/A peticionaram no processo dando notícia da sucessão da Rilisa Florestal Ltda. Na sequência, as sucessoras interpuseram recurso voluntário contra a decisão de primeira instância.

É oportuno mencionar que o mesmo recurso voluntário foi juntado ao processo nº 10865.002041/2009-61, que também foi indicado para julgamento na presente sessão.

Na peça recursal, as sucessoras apresentaram as alegações abaixo resumidas:

**- A isenção do IRRF sobre rendimentos de mútuos entre controladoras, controladas, coligadas ou interligadas válida até 30 de março de 2004, quando passa a produzir efeitos a Lei nº 10.833/2003 - Inexigibilidade da multa de ofício e dos juros:** neste tópico, as recorrentes alegaram que, durante a vigência do artigo 77, II, da Lei nº 8.981/1995, os rendimentos de juros decorrentes de mútuos entre controladora e controlada seriam isentos de IRRF. Tal situação não teria sido alterada pela edição da Lei nº 9.779/99. Finalmente, a isenção

teria sido revogada expressamente com a edição da Lei nº 10.833/2003. Trago à colação excerto da peça recursal:

20. Diante destes fatos, existem diversos precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a respeito da revogação da isenção prevista no art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981/95 somente pelo art. 94, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, **o que afastaria o IRRF sobre todos os rendimentos de mútuos celebrados entre pessoas jurídicas não financeiras pagos até 30 de março de 2004**, em razão da observância do princípio da anterioridade nonagesimal previsto no art. 150, inciso III, alínea 'c', da Constituição Federal. Veja-se:

[...]

21. Considerando-se que é necessária a observância do prazo da anterioridade nonagesimal previsto no art. 150, inciso III, alínea 'c', da Constituição Federal, somente os rendimentos pagos a partir de 30 de março de 2004 é que seriam suscetíveis de retenção do Imposto de Renda pela fonte pagadora.

22. Logo, se inexistia a obrigação legal de efetuar a retenção do Imposto de Renda pela fonte pagadora, não há que se falar em aplicabilidade da multa isolada pela ausência de retenção, prevista no art. 9º da Medida Provisória nº 16/2001, convertida na Lei nº 10.426/2002. (grifos do original)

**- A ausência de prejuízo para o Erário Público e a abusividade da multa aplicada:** no caso, a aplicação da multa de 75% seria irrazoável em razão da correta tributação dos rendimentos pela beneficiária. Cito suas palavras:

31. Uma vez que houve a entrega da declaração de ajuste • anual pela beneficiária dos rendimentos pagos pela Recorrente, inexistiu qualquer prejuízo para o Erário, em razão do integral recolhimento do tributo, o que foi confirmado pela decisão da Delegacia Regional de Julgamento no presente caso.

32. Logo, a exigência de multa em casos como o presente, em que não há prejuízo para o Fisco perde fundamento de razoabilidade, devendo ser afastada.

Ao final, as recorrentes pediram a reforma da decisão a quo e a improcedência do auto de infração.

Era o que havia a relatar.

## **Voto**

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

### **Conhecimento.**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

O recurso de ofício foi interposto em razão da exoneração do lançamento do IRRF no montante de R\$ 1.168.499,93. Este montante não se coaduna mais com o limite mínimo de R\$ 2.500.000,00 para o recurso de ofício estabelecido pela Portaria MF nº 63/2017.

Desta forma, não conheço do recurso de ofício.

### **Mérito.**

Conforme visto no relatório supra, trata-se de lançamento de ofício de IRRF sobre rendimentos pagos/creditados pela Fiscalizada à sua controladora no período de 03/2002 a 03/2005.

A autoridade julgadora de piso, ao apreciar a impugnação, exonerou o IRRF e manteve as multas e os juros exigidos isoladamente.

Delineada a questão, passo à apreciação das alegações das recorrentes.

A isenção do IRRF sobre rendimentos de mútuo entre controladoras, controladas, coligadas ou interligadas válida até 30 de março de 2004, quando passa a produzir efeitos a Lei n.º 10.833/2003 - Inexigibilidade da multa de ofício e dos juros.

Neste tópico, conforme relatado, as recorrentes alegaram, em apertada síntese, que, durante a vigência do artigo 77, II, da Lei nº 8.981/1995, os rendimentos de juros decorrentes de mútuos entre controladora e controlada seriam isentos de IRRF. Tal situação não teria sido alterada pela edição da Lei nº 9.779/99. Finalmente, a isenção teria sido revogada expressamente com a edição da Lei nº 10.833/2003.

Penso ter parcial razão a contribuinte.

A matéria, embora tenha sido tormentosa, tem posição sólida na jurisprudência do CARF no sentido de acolher a alegação de que a isenção veiculada pelo artigo 77, II, da Lei nº 8.981/1995 somente foi revogada com o advento da Lei nº 10.833/2003. Neste diapasão, trago precedentes desta Turma e da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

OPERAÇÕES DE MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS CONTROLADORAS, CONTROLADAS, COLIGADAS OU INTERLIGADAS NÃO FINANCEIRAS. IRRF MULTA ISOLADA E IRRF JUROS ISOLADOS. LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.

A Lei Complementar nº 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.

A Lei nº 9.779, de 1999 (art. 5º), não revogou o art. 77, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, pois inadmissível a revogação tácita.

A isenção do imposto sobre a renda de pessoa jurídica, incidente sobre as operações de mútuo entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas não-financeiras, vigorou até o advento da Lei nº 10.833/2003, que por seu art. 94, III, revogou expressamente o art. 77, II, da Lei nº 8.981/95.

É incabível o lançamento fiscal apenas quanto aos fatos geradores dos anos calendário 2001, 2002 e 2003 (matéria recorrida), pois nesses períodos de apuração havia ainda a isenção do imposto sobre a renda pessoa jurídica, incidente sobre a remuneração (juros)

nas operações de mútuo entre pessoas jurídicas ligadas ou coligadas não-financeiras, cujo benefício fiscal do art. 77, II, da Lei nº 8.981/95, foi revogado pela Lei nº 10.833/2003 (art. 94, III).

Quanto aos fatos geradores do ano-calendário 2004 objeto dos autos, lançamento fiscal em consonância com a legislação de regência, matéria não impugnada, não agitada desde a primeira instância de julgamento, incontroversa, preclusa, inclusive o respectivo crédito tributário foi objeto de pagamento pela contribuinte, é procedente a exigência fiscal desse ano-calendário. (Acórdão CARF nº 1401-004.069, de 11/12/2019)

#### 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. (Acórdão CARF nº 9202-005.144, de 24/01/2017)

Deste último acórdão, vale trazer à colação e adotar como razão de decidir a lição contida na fundamentação do voto da eminentíssima relatora conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que retratou com profundidade a questão jurídica controvertida, bem como a consolidação do entendimento da 1<sup>a</sup> Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ:

Dante 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 10421.186, 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 n.º 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 n.º 8.981, de 1995, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 8.981, de 1995, o que foi explicitado por meio das Instruções Normativas SRF n.ºs 7, de 1999 (art. 1º), e 25, de 2001 (art. 18).

Não obstante, a Lei n.º 10.833, de 29/12/2003, em seu art. 94, inciso III, veio a revogar expressamente o inciso II, do art. 77, da Lei n.º 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 n.º 16, de 2001, convertida na *Lei n.º 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 n.º 2101001.437, de 20/01/2012, que fundamentou o posicionamento adotado no acórdão recorrido, entendeu-se que, com a edição do artigo 5º, da Lei n.º 9.779, de 1999, houve revogação da isenção prevista no artigo 77, inciso II, da Lei n.º 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 N.º 509.963 BA (2003/0007948Brasília, 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, 1<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ acórdão Min. 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 n.º 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 n.º 95, de 1998, haver expressa indicação, na lei revogadora, do dispositivo a ser revogado, o que não ocorreu quando da edição da Lei n.º 9.779, de 1999. Naquela oportunidade, concluiu-se, também, que o art. 5º, da Lei n.º 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 n.º 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 1.394.556ES:

**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 (2011/01721480) 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 (2015/01310155):

"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.

Assim, é de se acolher a alegação das recorrentes acerca da revogação da isenção somente com o advento da Lei nº 10.833/2003.

Passo a apreciar a questão da anterioridade nonagesimal, que encontra-se prevista no artigo 150, III, "c", da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a **vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II**, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

[...] - grifei

A previsão de anterioridade nonagesimal para a cobrança de tributos, que foi incluída na Carta Constitucional por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, atende a um dos princípios fundantes do Sistema Tributário Nacional, que é o princípio da segurança jurídica, no sentido da previsibilidade das relações jurídicas, da não surpresa.

Este princípio expressa em linguagem jurídica uma questão econômica assaz importante. Afinal, para qualquer atividade econômica, as despesas com tributos são extremamente relevantes. Assim, a previsão de um interregno de noventa dias entre a publicação da lei que aumentou o tributo e o início da sua cobrança visa possibilitar à pessoa que exerce a atividade econômica um prazo para rever seu planejamento, reorganizar custos e preços, enfim, adequar-se à nova realidade tributária e ao impacto em sua atividade econômica.

No entanto, o próprio constituinte derivado excluiu o imposto sobre a renda da hipótese de anterioridade nonagesimal. É o que se depreende do disposto no parágrafo 1º do dispositivo acima transrito. Não se aplica a anterioridade nonagesimal ao imposto previsto no artigo 153, III, da CF/1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

No que tange à legislação complementar, a revogação de isenções relativas ao imposto sobre a renda é regulada pelos artigos 104 e 178 do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Veja-se que o legislador complementar determinou que, no caso de revogação de isenção relativa ao imposto sobre a renda, fosse observado tão somente a anterioridade anual, ou seja, a exigência entraria em vigor no primeiro dia do exercício seguinte à publicação.

No caso em tela, a isenção veiculada pelo artigo 77, II da Lei nº 8.981/1995 não requeria condições (não era onerosa) e não foi concedida por prazo certo. Portanto, conforme dicção do artigo 178 do CTN, poderia ser revogada a qualquer tempo, produzindo seus efeitos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da revogação. Assim, a incidência do IRRF sobre os valores pagos ou creditados a título de mútuo entre controladora e controlada, considerando que a Lei nº 10.833/2003 foi publicada em 30/12/2003, entrou em vigor e passou a ser exigível em 01/01/2004.

Assim, é de se reconhecer que a fiscalizada não tinha o dever jurídico de proceder à retenção do IRRF sobre os pagamentos a título de remuneração de mútuos até 31/12/2003. Desta forma, descabem e devem ser canceladas as exigências de multa de ofício e de juros isolados relativas aos anos calendário 2002 e 2003.

## **A ausência de prejuízo para o Erário Público e a abusividade da multa aplicada.**

Neste tópico, as recorrentes aduziram que, no caso, a aplicação da multa de 75% seria irrazoável em razão da correta tributação dos rendimentos pela beneficiária. Transcrevo excerto da peça recursal que resume as razões apresentadas:

31. Uma vez que houve a entrega da declaração de ajuste anual pela beneficiária dos rendimentos pagos pela Recorrente, inexistiu qualquer prejuízo para o Erário, em razão do integral recolhimento do tributo, o que foi confirmado pela decisão da Delegacia Regional de Julgamento no presente caso.

32. Logo, a exigência de multa em casos como o presente, em que não há prejuízo para o Fisco perde fundamento de razoabilidade, devendo ser afastada.

Contudo, a multa de 75% para os casos de falta de retenção do IRRF pela fonte pagadora decorre de expressa previsão legal, consoante disposição do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, com a redação original:

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. (grifei)

Assim, na época dos fatos jurídicos tributários remanescentes (anos-calendário 2004 e 2005), a Lei nº 10.426/2002 determinava a aplicação das multas de 75% e 150% previstas nos incisos I e II do artigo nº 44 da Lei nº 9.430/1996, na sua forma original:

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

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

II- cento e cinqüenta 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.

[...] – grifei.

Ora, escapa da competência das autoridades julgadoras administrativas deixar de aplicar uma disposição legal em razão de alegações principiológicas ou de constitucionalidade. É a inteligência da Súmula CARF nº 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Desta forma, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

## **Conclusão.**

Voto por não conhecer do recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por dar parcial provimento para cancelar as exigências de multa de ofício e juros exigidos isoladamente relativos aos fatos ocorridos nos anos-calendário 2002 e 2003.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira