



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0168-002.063/80

ONR

Sessão de 25 de agosto de 1982

ACORDÃO N.º CSRF/02-0.044

Recurso n.º RP/201-0.027

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: BANCO DO ESTADO DE MINAS GERAIS S.A.

IOF - ADIANTAMENTO SOBRE CONTRATO DE CÂMBIO - Operação de crédito isenta (D.L. nº 914/69 c/c Res. nº 253/73, do CMN). O inadimplemento da condição (exportação) descaracteriza a primitiva operação, sujeitando-a à incidência do tributo sobre o principal e os encargos. Fato gerador e base-de-cálculo definidos no CTN, arts. 63, I e 64, I. A caracterização configura-se pela inadimplência da condição e não depende de declaração do Banco Central do Brasil, ainda que em resposta a consulta. Assim, essa não pode ser tomada como termo inicial para cálculo da atualização monetária e dos encargos moratórios. Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros JOSÉ GERALDO DE SOUSA JÚNIOR (relator), WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS.

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1982

AMADOR OUTEIRELO FERNANDEZ - PRESIDENTE

LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS - RELATOR DESIGNADO

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

-SEGUE VERSO-

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: PAULO DE ALMEIDA, PAULO CESAR DE ÁVILA E SILVA e EDWALDO REIS DA SILVA.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'P' or similar character, located at the end of the first line of text.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0168-002063/80

Recurso n.º: RP/201-0.027

Acordão n.º: CSRF/02-0.044

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: BANCO DO ESTADO DE MINAS GERAIS S/A

R E L A T Ó R I O

Para o necessário conhecimento do Colegiado, inicio o presente Relatório com a transcrição do voto vencido do nobre Relator originário no 2º Conselho, o Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA. A ele se seguirão, o voto vitorioso e o recurso do Procurador Representante da Fazenda Nacional, todos ricos em argumentação cujo resumo poderia deformar o sentido ou o que é mais grave, empanar o o brilho da discussão central.

Eis o primeiro voto, cuja peculiar circunstanciação, resume toda a matéria em debate:

"Conforme relatado, a recorrente, pela sua carteira de câmbio, realizou diversas operações de exportação com determinada firma, com adiantamentos sobre os respectivos contratos de câmbio.

Com fundamento no art. 10 da Lei nº 5.143, de 1968 e artigo 2º, inciso V do Decreto-lei nº 914, de 1969, foi baixada a Resolução BACEN nº 253, de 1973, que isentou do IOF, entre outras operações de crédito à exportação, "os adiantamentos sobre contrato de câmbio".

Por outro lado, conforme se declara no parecer de fls. 20 a 26, o contrato de câmbio é um contrato de compra e venda mercantil, que configura uma compra e venda a termo; que os adiantamentos feitos pelo Banco comprador não configuram operação autônoma, mas simples implemento antecipado dos referidos contratos, não apresentando as características de operação bancária de empréstimo, de abertura de crédito ou de desconto de títulos. Forçoso, assim, é de se concluir - diz o parecer em questão, que os adiantamentos sobre contratos de câmbio estão fora do âmbito fiscal.

= S E G U E =

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0168-002063/80

Acórdão nº CSRF/02-0.044

Isentas, como quer a Resolução 253 do BACEN ou não-tributadas, como entende o parecer referido (do Departamento Jurídico do BACEN), o fato é que os citados adiantamentos não estavam sujeitos ao IOF.

Posteriormente, não tendo sido cumpridos os contratos de exportação, a situação se alterou, motivando, então, a consulta da recorrente, que dá origem ao presente feito, para saber se "a baixa na posição cambial do contrato de câmbio de exportação, com a devolução ou com a transferência do adiantamento para créditos em liquidação - se está sujeita à incidência do IOF".

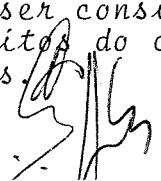
Pela Carta-Circular nº 72, de 25.10.72, e com base inclusive na Carta-Circular nº 111, de 30.04.71, textualmente citada no supracitado parecer (fls. 22), o Banco Central entende que "... os adiantamentos sobre contratos de câmbio, na hipótese de não efetivada a exportação, cancela do ou não o contrato, estarão sujeitos ao Imposto sobre Operações Financeiras, incidentes sobre a importância cedida ao exportador, cabendo o débito do tributo na data do cancelamento do contrato ou no fim do prazo de 180 dias... omissis".

Em resposta à indagação do Banco Central sobre as razões do desfazimento do contrato, diz a recorrente (carta de fls. 40) que o mesmo se deu porque o IBC não concedeu autorização para que seus embarques (da firma) fossem prorrogados. Que, por essa razão não pode a empresa promover o envio das mercadorias e, conseqüentemente, cumprir os respectivos contratos. Que a regularização da posição contábil da recorrente se deu "mediante baixa dos contratos de câmbio... e os valores correspondentes aos adiantamentos concedidos foram transferidos para a conta de "Crédito em Liquidação". Este, dizemos nós, o momento em que surgiu a obrigação tributária relativa ao IOF.

A consulta de que tratam os autos, formulada pela recorrente, versa precisamente sobre a matéria objeto da exigência, verificando-se, por outro lado, que não se trata de matéria pacífica, não havendo uniformidade de entendimento sequer entre diferentes órgãos do Banco Central.

Assim, "ex-vi" do disposto no §2º do art. 161 do CTN, não é aplicável a multa punitiva prevista no art. 6º, inciso I da Lei nº 5.143, de 1969.

Quanto ao imposto, se a operação de adiantamento sobre contrato de câmbio dele se acha expressamente isenta; se a obrigação de pagar o tributo nasce no momento em que tal operação passou a se caracterizar como uma operação tributada, porque não cumprido o contrato, sem dúvida é o referido momento que deve ser considerado como termo inicial da obrigação, para efeitos do cálculo do imposto e acrescidos por ventura devidos.



= S E G U E =

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0168-002063/80

Acórdão nº CSRF/02-0.044

É o momento em questão é aquele em que a recorrente, conforme declara na carta de fls.40, deu baixa dos contratos de câmbio, pelo seu não cumprimento, e transferiu os respectivos valores para a conta de "Créditos em Liquidação".

Voto, pois, no sentido de que devido é o imposto, acrescido dos juros de mora e da correção monetária calculados, na forma da lei, a partir do momento em que a recorrente inscreveu os valores relativos aos adiantamentos na conta de "Créditos em Liquidação", indevida, porém, a multa prevista no inciso I do art. 6º da Lei nº 5.143, de 1968".

Entretanto, outro foi o entendimento do Conselho, fixando-se no sentido de que a inadimplência do contratante, em negócio isento ou não tributado não é o fato gerador do IOF a que não supre mera providência contábil, consubstanciado de resto, no habitual descortino da Conselheira SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK, contido no seu voto:

"Não concordo com o eminente Relator. Entendo que o negócio efetivado entre o Banco e a empresa tem o objeto, forma, conteúdo e natureza que se definem no momento mesmo de sua realização. É adiantamento sobre contrato de câmbio. O tratamento tributário da hipótese é explícito. Não há como transmutar o negócio, ou seu tratamento tributário, posteriormente. Vale dizer que a impossibilidade da exportação, posteriormente configurada, não pode ter o condão de, fazendo presente o passado, modificar o negócio objetivamente nele realizado.

A meu ver, e nisso concordo com o Procurador do BACEN, fls. o adiantamento sobre contrato de câmbio é implemento antecipado do contrato, não apresentando características de operação de empréstimo, abertura de crédito ou desconto de título. "É operação diversa e perfeitamente caracterizada. Uma vez realizada essa operação, seja objetivamente considerada, seja perquirida nos seus aspectos subjetivos, que envolvem o animus das partes, evidenciada se torna sua natureza, e definidos seus efeitos. Está fora do campo de incidência tributária.

No caso, o implemento antecipado - que não se confunde com empréstimo, abertura de crédito ou desconto - resultou em débito da empresa junto ao Banco, mantido porque a exportação não se realizou.

Apenas isso, sem que se possa encontrar novo negócio entre as partes, no episódio. Se antes não era empréstimo, abertura de crédito ou desconto - e não era -, e se não houve outro suprimento, obviamente nenhuma dessas operações se configura no descumprimento do contrato, ou pela simples constabilização do débito na conta Créditos em Liquidação. Adm

= S E G U E =

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0168-002063/80

Acórdão nº CSRF/02-0.044

Admito que existe o débito, assim contabilizado, mas não que o débito exista porque contabilizado nesta conta, ou que por nela ser incluído se tenha transformado em empréstimo, abertura de crédito ou desconto, sujeito à incidência do tributo.

A antecipação sobre contrato de câmbio, como já referi, está a meu ver fora do campo de incidência. O descumprimento do contrato de câmbio não é operação entre o Banco e a empresa, e, pois, não pode gerar exigência tributária vinculada ao débito desta.

Mas, ainda que não se aceite que o adiantamento sobre contrato de câmbio está fora do campo de incidência, não se alcança solução diversa. Senão vejamos. A operação é isenta por norma específica. Essa isenção não é condicional, tanto quanto consta das normas vigentes à época dos fatos.

Assim, existindo o contrato de câmbio, o adiantamento prestado pelo Banco é isento. Por consequência, persiste isento após o vencimento do contrato descumprido, já que esse descumprimento se opera entre o exportador e o importador e não é hipótese de ocorrência do fato gerador do IOF. Não ocorre, na contabilização na conta Créditos em Liquidação, suprimento tributável, nem essa contabilização pode ter esse efeito com condão repristinatório.

Em suma, o negócio realizado, subjetiva e objetivamente, foi adiantamento sobre contrato de câmbio - negócio isento, ou não tributado -, e nenhum outro negócio se fez pelo não cumprimento do contrato de câmbio, do contrato de exportação, ou pela providência contábil de indicar o crédito do Banco na conta Créditos em Liquidação.

Créditos já eram, do Banco, desde o adiantamento (implemento antecipado). Créditos não sujeitos à incidência ou à exigibilidade do IOF. Quanto a isso não há controvérsia.

A inadimplência do devedor em negócio não sujeito à incidência do IOF não é fato gerador desse imposto.

Não vejo que, ao transferir os adiantamentos para a conta Créditos em Liquidação, o Banco, para isso autorizado pelo BACEN tenha contratado com a empresa um novo negócio, este sujeito à incidência e exigibilidade do IOF. Não houve nova operação, e a transferência foi procedida por iniciativa unilateral, embora forçada. É apenas a colocação contabilmente própria para o débito da empresa junto ao Banco.

Da mesma forma, se o importador fecha o câmbio antes da exportação, e esta afinal não se efetiva, resta o exportador, que tenha recebido o pagamento antecipado, obrigado a devolvê-lo - resta em débito para com o importador -, mas o pagamento antecipado não se converte por isso em empréstimo.

= S E G U E =

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0168-002063/80

Acórdão nº CSRF/02-0.044

Uma vez que, nesse passo, é inexigível o imposto, por maior razão a multa, os juros e a correção monetária que se pretende cobrar em razão do não recolhimento desse tributo."

Nessas circunstâncias se apresenta o recurso do Procurador Representante da Fazenda Nacional, vertido nos seguintes termos:

"Preliminarmente, cabe-nos fixar os limites do presente recurso, já que, "data venia", o acórdão não é claro "prima facie", a respeito. Foi dado provimento por maioria de votos ao recurso do contribuinte, na conclusão, folha inicial do acórdão, vencidos três conselheiros, inclusive o relator originário. O provimento por maioria foi, assim, somente quanto à inexistência de fato gerador do IOF, na espécie dos autos. Os votos dissidentes da maioria, que estão representados no voto do relator originário, Conselheiro Osvaldo Tancredo de Oliveira, fls. 5 a 7 do acórdão, excluem, de qualquer forma, a multa prevista no inciso I do art. 6º da Lei nº 5.143, de 1968. A maioria vencedora também faz essa exclusão, pois dá o mais que é, justamente, a não ocorrência do fato gerador.

O objeto do recurso é, assim, apenas pugnar pelo tributo, pelos juros de mora e pela correção monetária, porque somente quanto a essa parte é que houve maioria. Quanto à não incidência de multa houve unanimidade e, embora esta Procuradoria desejasse manifestar a sua desconformidade também quanto a essa parte, tal não é possível porque, de um lado, há unanimidade e, de outro, não se conhece decisão divergente na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para fundamentar uma divergência.

Passando então, especificamente, ao objeto do recurso, que é no sentido de reconhecer a ocorrência do fato gerador do IOF e consequentes encargos de correção monetária e juros de mora, diremos que, "data venia" do pensamento expresso pela ilustre Conselheira relatora designada, a sua hábil demonstração peca por vulnerar os básicos princípios da incidência do IOF.

Ora, não se põe em dúvida que, originalmente, houve um adiantamento sobre contrato de câmbio, que é isento do IOF ou não tributado, como diz a eminente Relatora designada. Todavia, a inadimplência desse contrato se transmuda em novo negócio jurídico, que, caracterizadamente, é um empréstimo. Não se argumente, como se pretende, que se trata apenas de providência contábil. Os lançamentos contábeis são verdadeiros registros de negócios jurídicos. A não ser os casos de extorno legalmente admissíveis, todos os lançamentos contábeis contêm, subjacentemente, um negócio jurídico. Isso porque, "verbi gratia", o lançamento de uma despesa qualquer é decorrente ou de uma compra e venda ou de pagamento por prestação de serviços. Lo

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0168-002063/80

Acórdão nº CSRF/02-0.044

Logo, estamos perante um negócio jurídico. Os lançamentos feitos a crédito também são originários de negócios jurídicos e, mesmo que se trate de doações, aí também está o negócio jurídico.

Cabe aqui, em contrário ao entendimento da maioria do Conselho, que não vê nova operação, vale dizer, não vê negócio jurídico, mas apenas uma providência contábil, "sui generis", porque seria providência que não configuraria extorção e, ao mesmo tempo, não seria representativa de negócio jurídico, trazer à baila um conceito de negócio jurídico.

"...quer nos parecer que uma concepção estrutural do negócio jurídico, sem repudiar inteiramente as concepções voluntaristas, dela se afasta, porque não se trata mais de entender por negócio um ato de vontade do agente, mas sim, um ato que socialmente é visto como ato de vontade destinado a produzir efeitos jurídicos. A perspectiva muda inteiramente, já que de psicológica, passa a social. O negócio não é o que o agente quer, e sim, o que a sociedade vê como a declaração de vontade do agente. Deixa-se, pois, de examinar o negócio através da ótica estreita do seu autor e, alegando-se extraordinariamente o campo de visão, passa-se a fazer o exame pelo prisma social e mais propriamente jurídico". (os grifos são nossos). "in" Negócio Jurídico, Existência, Validade e Eficácia, Antonio Junqueira de Azevedo-Saraiva São Paulo - 1.974-p. 26.

Sendo assim, o lançamento contábil representativo de um negócio jurídico que subjaz, não vale a argumentação de que a transferência para uma determinada conta, Créditos em Liquidação, por ser unilateral e forçada, não perfaz um negócio. Repetindo o que disse o autor citado, "o negócio não é o que o agente quer, e sim, o que a sociedade vê como declaração de vontade do agente".

Os lançamentos contábeis não surgem do nada, têm a sua motivação e caracterizam-se pelo rigorismo matemático. Se algumas vezes ocorrem lançamentos contábeis que surgem realmente do nada tais como lançamentos de créditos inexistentes ou, em contra partida, despesas que não se realizaram, é justamente porque caracterizam, condutas delituosas. E se assim é, onde o suporte para simplesmente dizer: "houve apenas lançamento contábil". A contabilidade que não espelha lançamentos irreais com o objetivo de fraudar o fisco somente apresenta lançamentos que correspondem a negócios jurídicos, salvo, naturalmente, o extorção por erro de lançamento.

Aliás, tanto é assim verdadeiro que, o vetusto Código Comercial Brasileiro, todavia ainda vigente em sua maior parte, no capítulo das prerrogativas dos comerciantes, art. 23, estabelece que os livros dos comerciantes fazem prova plena, se regularmente escriturados (ou seja, se regulares

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0168-002063/80

Acórdão nº CSRF/02-0.044

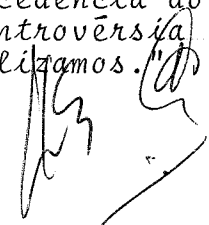
os lançamentos contábeis). É por isso mesmo que não há lançamento contábil, salvo a exceção já apontada, que não tenha subjacentemente um negócio jurídico. E, ainda, quanto ao negócio jurídico, vale aqui citar a opinião do Prof. Emílio Betti, Teoria Geral do Negócio Jurídico, Coimbra Editora Ltda. Coimbra - 1969, Tomo I, p. 247, "verbis":

"A forma, através da qual o ato jurídico que é o negócio se torna reconhecível aos outros, pode ser a de uma declaração ou a de um comportamento puro e simples, sem valor de declaração" (Os grifos são nossos).

Forçado que o lançamento feito na conta Créditos em Liquidação, o fato é que, subjacentemente, algo que não era tributado, contrato de câmbio, se transformou em simples mútuo. Não há nada de ilógico nem de incorreto em assim pensar. Pelo contrário, o pensar que lançamentos contábeis sur-
gem do nada e que é ilógico e incorreto.

Pedimos, assim, a total procedência do presente recurso, nos precisos termos em que a controvérsia foi posta "ab iní-
tio" do arrazoado que aqui finalizamos."

É o relatório.



VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO JOSÉ GERALDO DE SOUSA JÚNIOR.

O voto vencido, em conter a exposição da matéria fundamental dos autos, acolhe a argumentação do Banco Central, admitindo como não discutível a circunstância de que, embora a operação de adiantamento sobre contrato de câmbio se encontra expressamente isenta de imposto, o não cumprimento do contrato a descaracteriza, passando, ipso facto, a constituir em operação tributada. Em consequência, indica o momento contábil da baixa do contrato, pelo não cumprimento, com transferência de respectivos valores para a conta de liquidação (de créditos), o termo inicial da obrigação.

O voto vencedor, ao qual me filio, problematizou este momento encontrando que a não concretização da exportação, não leva a novo negócio entre as partes. Aquilo que antes não era em préstimo, abertura de crédito ou desconto, não transformado por outro suprimimento do contrato, não se altera no descumprimento do contrato, permanecendo, de qualquer sorte, a antecipação sobre o contrato de câmbio, fora do campo de incidência, mesmo porque, conforme acentuado no voto, o descumprimento do contrato não é operação entre o Banco e a empresa, não podendo gerar exigência tributária vinculada ao débito desta.

A discussão sobre a validade e alcance dos registros contábeis, encaminhada, longamente, no recurso, não altera a posição. Como está no voto majoritário, a contabilização do débito na conta Créditos em Liquidação, também não configura operação tributável. E, admitindo que débito exista assim contabilizado, não se pode admitir contudo que exista porque contabilizado nesta conta, ou que por nela ser incluído se tenha transformado em empréstimo, abertura de crédito ou desconto, sujeito à incidência do tributo.

Em não se tomar a "nuvem por juno", permanece, a meu ver, inatacável a conclusão do acórdão no sentido de que o negócio realizado, subjetiva e objetivamente, foi adiantamento sobre contrato de câmbio - negócio isento, ou não tributado -, e nenhum outro negócio se perfez pelo não cumprimento do contrato de câmbio.

= S E G U E =

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0168-002063/80

Acórdão nº CSRF/02-0.044

câmbio, do contrato de exportação, ou pela providência contábil de indicar o crédito do Banco na conta Créditos em Liquidação.

Nessa conformidade, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1982

JOSÉ GERALDO DE SOUSA JÚNIOR

Proc. nº 0168-002.063/80

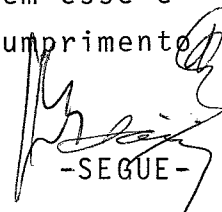
Acórdão nº CSRF/02-0.044

VOTO DO CONSELHEIRO LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS, RELATOR PARA O ACÓRDÃO

Discute-se no feito em apreciação, a fixação do termo inicial para cálculo de correção monetária e de encargos monetários. Trata-se, na espécie, de exigência já satisfeita de pagamento de tributo sobre operação de crédito que, primitivamente, apresentou-se sob a forma de "*adiantamento sobre contrato de câmbio*". Essa o peração, nos termos do D.L. nº 914/69 e regulamentação posterior, é isenta do imposto. Diz, porém a norma de regência que o imposto será devido nos casos de descaracterização da figura do "adiantamento", com a conseqüente configuração de fato tributável (colocação de recursos à disposição). Diz mais que, ocorrida a hipótese, a data do fato gerador, para todos os efeitos legais, será a do negôcio descaracterizado (Carta Circular nº 160/75, vigente à época e Res. CMN nº 619/80).

Entende o sujeito passivo que, tendo feito consulta relativamente a essa incidência tributária, somente com a resposta do BACEN ficou o negócio descaracterizado, o que tem conseqüências para o cálculo dos acréscimos legais, antes mencionados.

Vai mais além a decisão recorrida ao pretender que, na hipótese, nem o próprio imposto pode ser exigido. A tese é desenvolvida no sentido de que, sendo o negócio "*adiantamento sobre contrato de câmbio*" isento do imposto, há de persistir isento, ainda que descumprido o contrato. Várias são as razões apontadas para alicerçar o entendimento. Entre elas: (a) a operação é isenta e a isenção não é condicional; (b) o descumprimento do contrato se opera entre o exportador e o importador e não é hipótese de ocorrência de fato gerador do imposto; (c) da contabilização do fato, não decorre suprimimento tributável, nem essa contabilização tem esse efeito; (d) não se perfaz nenhum outro negócio pelo não cumprimento



-SEQUE-

Proc. nº 0168-002.063/80

Acórdão nº CSRF/02.0.044

do contrato de câmbio.

O BACEN entende o contrário. Esclareço que o pronunciamento do Procurador, mencionado no voto vencedor, foi proferido em 1975 (Parecer DEJUR-295/75, de 03.10.75 - fls. 20/26). A propósito, vale, aqui, reproduzir trechos expressivos de pronunciamentos posteriores que afirmam o atual posicionamento.

1) Parecer DEJUR 084/80, de 29.04.80 (cópia a fls.):

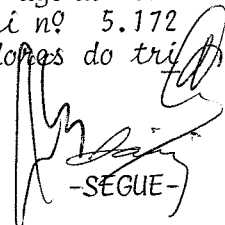
"c) a não efetivação das exportações contratadas, sem dúvida, in casu, constitui flagrante descaracterização da operação de adiantamento sobre contrato de câmbio (operação não tributável segundo o Parecer DEJUR/295/75) e, em consequência, do respectivo fato econômico que a fundamenta (...)

d) por força dessa descaracterização, surgiu outro fato econômico, configurando traços, contornos nítidos e próprios de operação financeira, muito embora a requerente continue a titulá-la ainda pelo nome de sua forma primitiva, já agora sujeito à incidência do tributo específico (ISOF), a teor do art. 63, inciso I, do CTN (colocação de recursos à disposição do interessado)."

Arrima-se, então, na lição de BULHÕES PEDREIRA para dizer que "assim é, porque a legislação tributária define como fatos geradores do tributo situações de fato e não formas jurídicas. Como o fato gerador do imposto é o fato econômico, e não a forma jurídica, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do ato econômico definido em lei, ainda que revestido de forma jurídica própria de outro ato econômico."

(2) Parecer DEJUR 160/80, de 16.07.80 (cópia a fls.):

"4. Da análise dos dispositivos regulamentares enunciados, que por tratarem de isenção só comportam interpretação literal (art. 111 do C.T.N.), concluímos que, celebrado o contrato de câmbio, se a exportação deixar de ser realizada, ou usando a expressão do normativo: 'em razão da não exportação da mercadoria a ele vinculada', terá lugar a desfiguração da primitiva operação (adiantamento sobre contrato de câmbio), dando nascimento a fato econômico diverso, agora sujeito à incidência do tributo (inciso I do art. 63, da Lei nº 5.172/66), pois a legislação tributária define como fatos geradores do tri



-SEGUIE-

Proc. nº 0168-002.063/80

Acórdão nº CSRF/02-0.044

tributo situações de fato, e não formas jurídicas. (vide Parecer DE JUR/ nº 084/80)".

É importante ressaltar que, segundo o exposto no item 9 do parecer 160/80, a incidência do tributo está estreitamente vinculada ao inadimplemento da condição (porque condição existe) principal que é a de realizar-se a exportação. Assim, diz o parecerista: "...não há incidência de ISOC quando a exportação for realizada, mas o contrato de adiantamento for baixado ou cancelado, por falta de pagamento no exterior."

Por oportuno, repito que a discordância do sujeito passivo não diz respeito à incidência de tributação, eis que consultou o BACEN sobre o assunto e, conformando-se com a resposta, recolheu o valor devido. Fê-lo, apenas, sobre o principal e encargos da operação, por entender que a descaracterização de que se fala só ocorreu a partir dessa resposta. Por esse motivo, considerou o recolhimento tempestivo, deixando, assim, de efetuar a correção monetária do valor, bem como de acrescê-los dos encargos moratórios. Nesse sentido, argumenta:

"A resposta, evidentemente, consoante a legislação em vigor, teve o efeito específico de DESCARACTERIZAÇÃO. Tanto assim que, segundo o seu tópico 2, 'pelos elementos oferecidos, houve no caso descaracterização da figura do adiantamento' - com a consequente configuração do fato tributável - já que, por responsabilidade da empresa, não se realizou a exportação da mercadoria a ele vinculada."

Não tem razão o sujeito passivo. A descaracterização verificou-se, nos termos das normas de regência, em data anterior, ou seja, quando, face ao inadimplemento da condição (exportação), o negócio "adiantamento sobre contrato de câmbio" perdeu o caráter de operação isenta (Res. CMN nº 253/73) passando a sujeitar-se à incidência tributária (Carta-Circular nº 160/75). Esse é o termo inicial, como pretende o BACEN e explicita o voto vencido no Conselho recorrido, ressalvando-se que a imposição de multa foi afastada pelo Colegiado.

 -SEGUE-

Proc. nº 0168-002.063/80

Acórdão nº CSRF/02-0.044

Embora não fosse esse o pleito do sujeito passivo, a maioria do Colegiado entendeu que a operação descaracterizada continuou ao a brigo da isenção, eis que outra não se verificou.

Parece-me, pelo estudo da evolução das normas pertinentes, que a conclusão deve ser contrária a esse entendimento.

A operação de que se cuida nos autos (adiantamento sobre contrato de câmbio), foi isentada do imposto por disposição conti da no D.L. nº 914/69, do seguinte teor:

"Art. 2º São isentas do imposto:

I - omissis

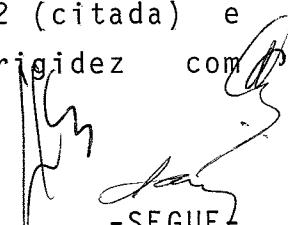
.....

V - as operações de crédito à exportação na forma que for estabele cida pelo Conselho Monetário Nacional."

Com base nessa autorização e, ainda, na competência que lhe é atribuída no artigo 10 da Lei nº 5.143/66, o Conselho Monetário Nacional, pela Resolução nº 253/73, resolveu isentar, entre outras operações de crédito, os adiantamentos sobre contratos de câmbio (Res. cit. I, a). Trata-se, como se vê, de operação de crédito isenta, por força de norma legal.

Tendo em vista que a isenção se dirige a uma operação defi nida, com destinação perfeitamente nítida, a autoridade monetária condicionou sua efetividade ao atingimento do objetivo que lhe é específico, ou seja, a EXPORTAÇÃO, atividade beneficiária dos mais variados incentivos fiscais, dada sua importância para a política econômica do País.

O disciplinamento da matéria foi objeto de diversos norma tivos do BACEN. Contam-se, entre eles, a Circular nº 63/66, a Car ta-Circular GECAM nº 111/71, a Carta-Circular nº 72/72 (citada) e a Carta-Circular nº 160/75. As três primeiras, pela rigidez com



-SEGUI-

Proc. 0168-002.063/80

Acórdão nº CSRF/02-0.044

que tratavam da espécie, sofreram críticas do sistema bancário que, acolhidas pelo BACEN, resultaram na edição da CC nº 160. Atualmente revogadas as CC nº 72/72 e 160/75, o assunto encontra-se regulado na Res. nº 619/80 do CMN (Regulamento do IOF). Esclareço que os atos anteriores exigiam o imposto, não só pelo cancelamento do contrato de câmbio, como pela extensão do prazo do contrato por mais de 180 dias. Então, como agora, os bancos não discutiam a legalidade da cobrança. Insurgiam-se, sim, quanto à incidência tributária nos casos de extensão do prazo. Esse entendimento ficou bem expresso em pleito formulado pelo sistema, através de recomendações do XI CONGRESSO NACIONAL DE BANCOS, no sentido de que:

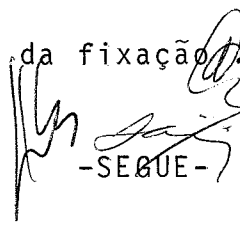
"...a incidência do IOF nos adiantamentos sobre contratos de câmbio se restrinja aos casos em que se verifique o cancelamento do contrato de câmbio." (fls. 27)

O pleito foi atendido com a expedição da já mencionada Carta-Circular nº 160/75. Na manifestação de apoio à solução dada pelo BACEN, a Associação dos bancos do Estado de São Paulo assim se expressou (carta de 15.01.76) (cópia a fls.)

"A formulação terminante da Carta-Circular deixa claro que em nenhuma hipótese será devido o I.O.F. nos adiantamentos sobre contratos de câmbio, dado que a descaracterização, na verdade, novará o contrato e retirará sua feição inicial (...) A solução da Carta-Circular tem o mérito de afastar a exigência que se vinha fazendo do I.O.F. quando a duração do contrato de câmbio se estendia por mais de 180 dias, o que é louvável, dado que frequentemente o prazo é insuficiente para a conclusão dos atos a que o contrato se vincula."

Essa manifestação da entidade, bem como os termos dos pleitos que subiram à apreciação do Conselho, demonstram, sobejamente, que o sistema bancário não rejeita os efeitos tributários da descaracterização do negócio "adiantamento sobre contrato de câmbio", na forma dos atos mencionados. A discordância tem origem em outros aspectos.

No caso sob exame, a controvérsia gira em torno da fixação



-SEQUE-

Proc. nº 0168-002.063/80

Acórdão nº CSRF/02-0.044

da data a ser tomada como termo inicial para cálculo da atualização monetária e dos acréscimos moratórios. Em outro feito julgado pelo Conselho, e trazido à deliberação desta Câmara Superior (Ac.CSRF/02-0.041), a matéria contestada disse respeito, tão-somente, à inclusão dos encargos da operação na base-de-cálculo do tributo.

De todo o exposto, entendo que não prospera o argumento de que a descaracterização do adiantamento sobre contrato de câmbio transforma a natureza da operação, trazendo-a, SÓ POR ISSO, para o campo de incidência. OPERAÇÃO DE CRÉDITO, efetivamente, JÁ O ERA. Certo que gozava de isenção, observada a CONDIÇÃO inerente à concessão, vale dizer efetivar-se a exportação. Não realizada essa, é lícito à autoridade impor a tributação, antes afastada. E não por efeito das relações de direito privado entre exportador e importador ou em função de registros contábeis do sujeito passivo, mas por força de norma editada nos limites de competência legal.

Nessa conformidade, voto pelo provimento do recurso especial.

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1982

LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS