



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

Processo nº 10510.003120/2005-85
Recurso nº 236.328 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-001.577 – 3ª Turma
Sessão de 29 de agosto de 2011
Matéria IOF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMPRESA ENERGÉTICA DE SERGIPE S/A - ENERGIPE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF

Período de apuração: 01/02/2000 a 31/12/2003

REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO CONTRARIEDADE À LEI.

Em sede de preliminar de admissibilidade do recurso, só é dado verificar, em tese, e apenas em tese, se o apelo de natureza especial logrou demonstrar que a decisão fustigada foi proferida contrariamente à lei hipótese que se afigura ao caso dos autos, cabendo, na análise de mérito, aí sim, decidir se o acórdão recorrido pautouse dentro dos ditames legais. Recurso conhecido.

MÚTUO. RESPONSABILIDADE PELA COBRANÇA E RECOLHIMENTO.

As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras, sendo que a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do IOF é da pessoa jurídica que conceder o crédito.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em conhecer do recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda (Relator), Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que não conheciam do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres; e II) no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Rodrigo Cardozo Miranda - Relator

Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Rodrigo Cardozo Miranda, Júlio César Alves Ramos, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Cuida-se de recurso especial de interposto pela Fazenda Nacional (fls. 322 a 328) contra o v. acórdão proferido pela Colenda Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 294 a 306) que, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso de ofício.

Por bem resumir a presente controvérsia, adoto o relatório apresentado na r. decisão recorrida, *verbis*:

*Trata-se de recurso de ofício contra o Acórdão nº 15-10.672, de 31/07/2006, prolatado pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, de fls. 272/277, que julgou nulo o **auto de infração** de fls. 04/10 referente à cobrança do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF relativo ao período de janeiro de 2000 a dezembro de 2003, no valor de R\$ 29.911.031,22, cuja ciência ocorreu em 26/12/2005.*

No item 001 do auto de infração consta que a contribuinte não recolheu o IOF incidente sobre aporte de capital realizado a título de "Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC" em 25/01/2000 pela Energisa S/A (controladora) em favor da autuada (controlada), que, segundo o autuante, deveria ser classificado como operação de mútuo, assim como os aportes efetuados, os quais também estariam sujeitos às regras de incidência do IOF.

No item 002 do auto de infração, segundo o autuante, foi calculado o IOF incidente sobre o mútuo informado pela

Energisa S/A (fls. 156/157 e 172/197), em resposta ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos de 23/08/2005 (fl. 153/155), conforme planilha intitulada "Apuração do IOF (MÚTUO ENERGISA)" (fls. 43/48).

Tempestivamente, a contribuinte apresentou impugnação de fls. 209/221, com as seguintes alegações:

1) em sede de preliminar, que o Mandado de Procedimento Fiscal, MPF, autorizador da ação fiscal encontrava-se expirado, invalidando todos os atos praticados após 08/12/2005; erro na capitulação legal da norma supostamente infringida; transcurso do prazo decadencial quinquenal em relação a períodos de apuração anteriores a dezembro de 2000; erro na eleição do sujeito passivo, pois a lei elegeu a mutuante como responsável pela cobrança e recolhimento do IOF e a mutuária como mera contribuinte, não tendo atribuído responsabilidade em caráter supletivo à mutuária; e

2) a exigência fiscal não encontra qualquer amparo em lei, mas sim em meros atos administrativos relacionados ao Imposto de Renda, tais como o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 9/76 e o Parecer Normativo Cosit nº 23/81, referente à obrigação de corrigir monetariamente os AFAC. Contudo, com a extinção da correção monetária, os referidos atos tornaram-se absolutamente inócuos e sem qualquer aplicação prática, não podendo ser ressuscitados para dar suporte à exigência de tributos de outra espécie, cuja legislação é omissa. A presunção na qual se sustentou a exigência fiscal é relativa e, no presente caso, os valores adiantados na forma de AFAC foram objeto de efetiva capitalização, conforme demonstram a ata de assembléia geral extraordinária convocada para esse fim (fls. 247/253) e os lançamentos contábeis feitos para registrar o aumento de capital (fl. 255).

Alfim, a impugnante protesta pela produção de todas as provas em Direito admitidas, sobretudo a realização de diligências e juntada de novos documentos.

A DRJ julgou nulo o lançamento, tendo o Acórdão a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

Período de apuração: 31/01/2000 a 31/12/2003

Ementa: ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Erro na eleição do sujeito passivo acarreta a nulidade do lançamento.

MÚTUO. IOF. RESPONSABILIDADE PELA COBRANÇA E RECOLHIMENTO. EMPRESA MUTUANTE

As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e

pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras, sendo que a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do IOF é da pessoa jurídica que conceder o crédito.

Lançamento Nulo".

Tendo em vista a interposição de recurso de ofício pela DRJ em Salvador - BA, encaminhou-se o presente processo a este Conselho para julgamento.

É o relatório. (grifos e destaques nossos)

A ementa do v. acórdão ora recorrido, que bem resume os fundamentos da r. decisão, tem o seguinte teor:

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

Período de apuração: 31/01/2000 a 31/12/2003

Ementa: MÚTUO. RESPONSABILIDADE PELA COBRANÇA E RECOLHIMENTO.

As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras, sendo que a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do IOF é da pessoa jurídica que conceder o crédito.

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.

Por falta de amparo legal, não procede o lançamento de IOF incidente sobre adiantamento para futuro aumento de capital.

Recurso de ofício negado. (grifos nossos)

A Colenda Câmara *a quo* entendeu, em síntese, na esteira do voto condutor proferido pelo Ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, que está expresso de forma clara e inequívoca no § 2º do artigo 13 da Lei nº 9.779/99 que o responsável pela cobrança e recolhimento do IOF é a pessoa jurídica que concede o crédito, não podendo o contribuinte ser cobrado pelo pagamento de imposto para o qual ele não é responsável pelo recolhimento.

Ressaltou-se, outrossim, que a lei pode atribuir expressamente ao contribuinte, de modo supletivo, o cumprimento da obrigação. No caso do IOF, todavia, e em relação às operações de mútuo, a legislação não o fez.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs o já mencionado recurso especial, apontando, em síntese, contrariedade aos artigos 121 e 66 do CTN, e ao artigo 3º, inciso I, da Lei nº 8.894/94, quanto à sujeição passiva, e, ainda, ao artigo 13 da Lei nº 9.779/99 e aos artigos 2º e 3º do Decreto nº 4.494/02, pelo mútuo realizado entre as empresas mencionadas.

O recurso especial foi admitido através do r. despacho de fls. 331 a 333 relativamente à sujeição passiva da ENERGEPE quanto à operação de mútuo realizada.

Contrarrazões às fls. 354 a 367 em que se propugnou pelo não conhecimento do recurso especial ou, caso ele seja conhecido, que lhe seja negado provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, Relator

Inicialmente, entendo que o recurso especial interposto não merece ser conhecido.

Deveras, cumpre lembrar que, nos termos do inciso I do artigo 7º do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no recurso especial interposto com base nesse permissivo deve ser demonstrada (i) a contrariedade à lei ou (ii) a evidência da prova.

No presente caso, apontou-se no recurso especial contrariedade aos artigos 121 e 66 do CTN, e ao artigo 3º, inciso I, da Lei nº 8.894/94, relativos à sujeição passiva.

Verifica-se, todavia, que o recurso especial carece do necessário prequestionamento.

Com efeito, a Colenda Câmara *a quo* não se manifestou e nem foi instada a se manifestar, ainda que através de embargos de declaração, especificamente a respeito da matéria veiculada com a alegada contrariedade a esses dispositivos, qual seja, de que eles legitimariam o arbitramento efetuado pela autoridade fiscal.

Não há como se conhecer, destarte, do recurso especial interposto, na medida em que não é possível à Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifestar quanto a matéria e dispositivos legais que não foram objeto de discussão e decisão na instância *a quo*.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Caso fique vencido quanto ao conhecimento, é de se destacar no tocante ao mérito que, nos exatos termos do r. despacho que admitiu o recurso especial, a única matéria passível de análise no presente recurso é a referente à sujeição passiva da ENERGIPE quanto à operação de mútuo realizada.

E isso porque não só o referido r. despacho não foi objeto de recurso de agravo, cabível à época, mas também porque, a despeito do voto condutor do v. acórdão ter tratado da questão referente ao AFAC, tal matéria não foi objeto de decisão na primeira instância e, assim, eventual manifestação deste Colegiado implicaria, nitidamente, em supressão de instância.

Delimitada a presente *quaestio juris*, mister ressaltar que no mérito o v. acórdão recorrido não merece qualquer reparo.

Com efeito, o Ilustre relator do v. acórdão recorrido, Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, foi certo ao apontar que o § 2º do artigo 13 da Lei nº 9.779/99 dispõe claramente que o responsável pela cobrança e recolhimento do IOF é a pessoa jurídica que concede o crédito, não podendo o contribuinte ser cobrado pelo pagamento de imposto em relação ao qual ele não é responsável pelo recolhimento.

Também afigura-se indubitável que a lei pode atribuir expressamente ao contribuinte, de modo supletivo, o cumprimento da obrigação, mas no caso do IOF, e especificamente em relação às operações de mútuo, a legislação não o fez.

Isso é exatamente o que se infere do disposto no artigo 128 do CTN, que exclui a responsabilidade do contribuinte, atribuindo expressamente ao responsável o recolhimento do tributo. É exatamente essa a hipótese.

Por outro lado, ao contrário do que foi apontado no recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, a r. decisão recorrida é perfeitamente consentânea com o artigo 121 do CTN, na medida em que a própria legislação específica do IOF estabeleceu como sujeito passivo da obrigação o mutuante, responsável tributário.

O mutuário continua figurando como sujeito passivo, contribuinte, mas a obrigação pelo recolhimento, conforme previsto expressamente em lei, é do responsável. Até mesmo por força do Princípio da Legalidade, é dele que deve ser exigida a prestação, ou seja, o pagamento do tributo.

Nesse sentido, corroborando os fundamentos acima, pede-se vênias para transcrever trecho do voto condutor, *verbis*:

(...)

Trata-se de recurso de ofício em face de decisão prolatada pela DRJ em Salvador - BA, por haver exonerado a contribuinte do pagamento de IOF incidente sobre aportes de capital nela realizados a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC).

Assim sendo, peço a devida vênias ao ilustre Relator Maurício Taveira e Silva para apresentar meu entendimento acerca do assunto, que se apresenta divergente daquele apresentado em seu voto.

Como se constata, a questão em debate refere-se ao fato de que a contribuinte recebeu diversos aportes de capital ao longo do período de janeiro de 2000 a dezembro de 2003, os quais foram considerados pela Fiscalização como sendo mútuos e, assim, deveriam ter sido tributados pelo IOF pela própria contribuinte.

A DRJ, por sua vez, decidiu por cancelar a autuação, sob o principal argumento de que o IOF seria devido pela empresa tida como mutuante, ou seja, aquela que concedeu o empréstimo, razão pela qual não se poderia cobrar o IOF da recorrente, mas sim da mutuante.

A meu ver, está correto o entendimento apresentado pela DRJ, senão vejamos o que dispõe o art. 13 da Lei nº 9.779, a seguir transcrito:

"Art. 13. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

§ 2º Responsável pela cobrança e recolhimento do IOF de que trata este artigo é a pessoa jurídica que conceder o crédito. (...).
(grifei)

Está, portanto, expresso, de forma clara e inequívoca, que o responsável pela cobrança e recolhimento do IOF é a pessoa jurídica que conceder o crédito. Em outras palavras, a recorrente não pode ser cobrada por pagamento de imposto para a qual ela não é responsável pelo recolhimento.

Como bem salientado pela DRJ, ocorreu erro da Fiscalização na eleição do sujeito passivo, fato este que fulmina o lançamento de ofício. Além do mais, esse entendimento está de acordo com o Decreto nº 4.494/2002, que regulamenta o IOF:

Decreto nº 4.494/2002:

"Art. 4º Contribuintes do IOF são as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito.

Dos Responsáveis

Art 50 São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional:

III - a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros."
(grifei)

Importante observar que a figura do responsável tributário prevista no art. 128 do CTN não se pode confundir com a do contribuinte do imposto. O art. 128 do CTN dispõe que "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

Vejo que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Neste caso, isso foi feito pelo § 2º do art. 13 da Lei nº 9.779/99. Mas pode também, e de modo expresso, atribuir ao contribuinte, de modo supletivo, o cumprimento da obrigação.

No caso do IOF, e em relação às operações de mútuo, a legislação não o fez.

Assim, como bem esposado no Acórdão a quo, a conclusão lógica é que a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do IOF nas referidas operações é exclusiva da empresa mutuante, de modo que não há responsabilidade solidária nesta tarefa entre mutuante e mutuário, ainda que seja o mutuário o contribuinte do imposto. (grifos e destaques nossos)

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial. Por outro lado, caso fique vencido quanto à admissibilidade, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Rodrigo Cardozo Miranda

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

No que pese os bens concatenados argumentos trazidos no voto do ilustre relator, deste ousou divergir no tocante ao conhecimento do recurso, pelas razões seguintes:

O recurso é tempestivo e, a meu sentir, preenche os demais critérios de admissibilidade, senão vejamos:

Em sede de preliminar de admissibilidade de recurso, só é dado verificar, em tese, e, apenas em tese, se o apelo de natureza especial logrou demonstrar que a decisão fustigada foi proferida contrariamente à lei hipótese que se afigura ao caso dos autos, cabendo, na análise de mérito, aí sim, decidir se o acórdão recorrido pautouse dentro dos ditames legais.

Esclareça-se, por oportuno, que o requisito de admissibilidade pertinente à contrariedade do acórdão recorrido à lei é, meramente, formal, pois, no julgamento do recurso pelo Colegiado é que se afigurará ou não essa contrariedade.

A Fazenda Nacional apontou os dispositivos legais que teriam sido, em seu entender, violado pelo acórdão vergastado, mais precisamente, arts. 121¹ e 66² do CTN, e artigo 3º, inciso I, da Lei nº 8.894/94³. No decorrer da argumentação, a Douta Procuradora da Fazenda Nacional detalha onde, no seu entender, teria ocorrido a violação aos mencionados dispositivos legais.

De outro lado, para que se reste configurada a contrariedade à lei não é necessário que o aresto vergastado a mencione expressamente, basta que o **decisum** viole seus preceitos. Assim, por exemplo, se a lei X elege determinada pessoa como sujeito passivo da

¹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

² Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

³ Art. 3º São contribuintes do imposto:

I - os tomadores de crédito, na hipótese prevista no art. 2º, inciso I;

Processo nº 10510.003120/2005-85
Acórdão n.º 9303-001.577

CSRF-T3
Fl. 396

obrigação tributária, e a decisão do Colegiado, sem mencionar qualquer dispositivo legal, afasta essa sujeição passiva, não resta qualquer dúvida que, ao afastar a pessoa elencada na lei X do pólo passivo, a decisão estaria contrariando essa lei.

Observe-se que não há necessidade de o representante da Fazenda Nacional detalhar, minudentemente, à contrariedade à lei, basta que seja alegada e corroborada nas razões apresentada no Especial. O que é o caso em questão.

Assim, o recurso da Fazenda Nacional merece ser conhecido, por atender aos pressupostos de admissibilidade previstos no então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como atestado pelo despacho que admitiu o apelo fazendário.

Com essas considerações, conheço do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

Henrique Pinheiro Torres