



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

Processo nº 10935.722335/2014-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.646 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2019
Matéria IOF
Recorrente COBRAZEM AGROINDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CONTRATOS DE ANTECIPAÇÃO DE NUMERÁRIOS PARA FOMENTO COMERCIAL. ALEGAÇÃO DE DEVOLUÇÃO EM MERCADORIAS NÃO COMPROVADA À LUZ DOS REGISTROS CONTÁBEIS. MÚTUO FINANCEIRO. INCIDÊNCIA DO IOF.

O imposto terá como fato gerador a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do mutuário, tendo por base de cálculo o valor entregue ou colocado à disposição do mutuário. Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente sem definição do valor de principal, a base de cálculo será o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês, sobre a qual incidirá a alíquota de 0,0041% (quarenta e um décimos de milésimo por cento), acrescida da alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) de que trata o § 16 do art. 7º do Decreto nº 6.306, de 2007.

CRÉDITO RURAL. REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DO IOF.

Somente haverá a incidência da alíquota zero na apuração do IOF no caso de o suprimento de recursos ser feito por instituições financeiras, , assim consideradas as pessoas jurídicas públicas, privadas ou de economia mista que tenham como atividades principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS SALDOS DEVEDORES GERADOS HÁ MAIS DE 5 (CINCO) ANOS. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PERMISSIVO LEGAL.

A legislação do IOF estabelece que a alíquota de 0,0041% (quarenta e um décimos de milésimo por cento) deverá incidir sobre somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês, sem o cômputo dos valores referentes a operações anteriores atingidas pela decadência, de acordo com a aplicação do art. 173, I, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para aplicar a decadência referente as operações realizadas em 2008.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2828 a 2858) interposto pelo Contribuinte, em 20 de dezembro de 2016, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 08-37.071 (fls. 2786 a 2817), de 23 de setembro de 2016, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) – DRJ/FOR – que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Impugnação.

Para a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

Trata-se no presente de impugnação apresentada pela pessoa jurídica em epígrafe, formalizada como o objetivo de desconstituir o crédito tributário a seguir especificado (valorado até julho/2014):

Imposto sobre Operações de Crédito (IOF) R\$ 3.860.710,88

A empresa foi selecionada em um primeiro momento para a realização do procedimento de diligência fiscal, medida deflagrada pelo Termo de Início de Diligência Fiscal, fls. 03/04, notificado pela via postal em 08/04/2014, fl. 08, momento em que, dentre outros aspectos abordados, foram solicitados esclarecimentos acerca do funcionamento da Conta 11640025 – Adiantamento a Fornecedores Pessoas Ligadas, tendo sido solicitada a especificação de todas as empresas ligadas à COBRAZEM LTDA, inclusive com a indicação dos respectivos sócios.

Em resposta, no dia 17/04/2014 foi apresentado o documento de fls. 10/13, em que a demandada, além de relacionar as empresas, informou que “mantém com as pessoas ligadas uma parceria comercial, na qual fornece e recebe produtos, consequentemente pagamentos e recebimentos adiantados, com o intuito de fortalecer e fomentar as atividades em que atuam, a fim de tornar mais dinâmicas as operações comerciais e financeiras entre as mesmas”, que “Referidos pagamentos são registrados na conta [...] e a sua baixa é feita mediante a entrega dos produtos ou serviços pelos fornecedores, ou, caso não seja possível, em alguns casos com a devolução dos recursos anteriormente pagos”. Apresentou cópia de alterações contratuais, fls. 15/38. Consignou, quanto aos demais itens, estarem disponibilizados em uma mídia digital apresentada. Após as respectivas impressões, mencionados documentos foram juntados aos autos, fls. 42/432.

Após a análise do que foi disponibilizado, a fiscalização lavrou Termo de Intimação Fiscal, fls. 433/434, notificado em 08/05/2014, fl. 453, em que registrou que à luz dos documentos que deram suporte a 63 (sessenta e três) lançamentos adotados como amostra para a diligência fiscal ainda não havia chegado a um diagnóstico quanto à regularidade ou não dos registros contábeis, necessitando, para tanto, de esclarecimentos e de documentos complementares.

Dentre os pontos a serem devidamente esclarecidos, evidenciou que, a despeito de a conta em questão ser específica para pessoas ligadas, encontrou registros envolvendo pessoas e empresas sem essa característica. Esclareceu ter encontrado os registros de diversas transações em contrato sem o envolvimento de produtos utilizados como insumos ou comercializados pela COBRAZEM LTDA. Afirmou que “para serem regulares, adiantamentos a fornecedores devem estar respaldados por contrato prévio contendo a qualificação das partes, o valor adiantado em dinheiro, o prazo para pagamento, a especificação do produto a ser retornado para liquidação da dívida e a especificação das multas pelo não cumprimento do acordado. Ao final, assegurou que os documentos apresentados em relação a 42 dos 63 lançamentos examinados se mostraram insuficientes para um diagnóstico conclusivo da conta examinada, indicando que “os esclarecimentos e documentos adicionais necessários à conclusão do diagnóstico constam dos três anexos deste termo de intimação, fls. 435/452.

A resposta foi apresentada na repartição fiscal no dia 20/05/2014, fls. 454/461

Quanto às razões da existência na conta de registros envolvendo pessoas e empresas que não são coligadas, assegurou que se tratam de cessões de crédito entre a COBRAZEM LTDA e pessoas a ela ligadas, como a Sperfico Ltda. Afirmou que a informante “efetua a venda [não seria a compra?] e cede o crédito para a Sperfico, que recebe da outra empresa, como Olfar Indústria e Comércio de Óleos Vegetais”.

Em relação à apontada ausência de contrato, disse que “Todos os movimentos registrados na referida conta encontram-se respaldados pelos Contratos de Antecipação de Numerários para Fomento Comercial apresentado em CD anexo”,

fls. 464/475. No item 2 (dois) de sua resposta, prestou os esclarecimentos relacionados aos 42 (quarenta e dois) lançamentos questionados pela fiscalização. Os documentos relacionados aos lançamentos, disponibilizados em CD, encontram-se juntados ao processo às fls. 476/907.

A diligência fiscal foi concluída por meio do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, fls. 908/913, e anexos, fls. 914/950, em cuja parte conclusiva foi informado que “a Cobrazem concedeu, no período de 2010 a 2012, diversos empréstimos ou mútuos a empresas e/ou pessoas ligadas, sob a modalidade crédito rotativo, sem a cobrança e sem o recolhimento do IOF correspondente”, tendo sido alegado que “tais empréstimos ou mútuos seriam adiantamentos concedidos a fornecedores para futura entrega de mercadorias”, mas que “essas operações não foram comprovadas pela investigada”, em face do que foi pedido o encerramento da diligência e a abertura de ação fiscal específica para a apuração e o lançamento do IOF.

A etapa fiscalizatória foi implementada por meio de Termo de Início de Fiscalização, fls. 951/953, e anexos, fls. 954/1.072, notificado em 05/06/2014, fl. 1.073.

Nele a autoridade fiscalizadora fez constar, relativamente à amostra de lançamentos examinada na fase da diligência, não haver sido possível identificar nenhuma operação comprobatória do adiantamento em dinheiro para a entrega futura de mercadoria, que as notas fiscais tidas como comprovantes dos adiantamentos não estão vinculadas a qualquer nota fiscal da efetiva venda ou da entrega do produto objeto da encomenda. Assim, intimou a COBRAZEM LTDA apresentar a relação das operações de adiantamento vinculadas ao futuro fornecimento de mercadorias, contendo as especificações indicadas no item 4 (quatro).

Junto ao termo em pauta, a fiscalização encaminhou um disco magnético contendo 3 (três) arquivos no formato Excel denominados “Razão anual da conta 11640025”, um para cada ano-calendário, em que se fazem presentes a movimentação da conta 11640025, obtida no SPED-Contábil, a serem preenchidos pelo contribuinte com as informações especificadas no item 5 (cinco).

O autor do procedimento recebeu documento pela empresa apresentado no dia 25/06/2014, fls. 1.074/1.075, em que afirmou que “Não há recolhimento de IOF por não haverem operações tributadas no período” e, em relação aos demais itens, indicou haverem sido respondidos no CD apresentado. Vide, a propósito, os documentos constantes às fls. 1.077/1.212.

Com o objetivo de embasar a autuação, a fiscalização elaborou o demonstrativo Análise da Consistência – Encomenda para Entrega Futura x Venda Vinculada, fls. 1.213, e apresentou o Razão Individualizado por Mutuário, fls. 1.214/1.338, procedendo ao lançamento de fls. 1.339/1.347, em que foi considerada a ocorrência da infração “FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO”, tendo por fundamento legal a combinação do art. 13 da Lei no 9.779, de 1999; do art. 2º, inc. I, alínea “c”, do 3º ao 7º, e do 47 ao 49 do Decreto no 6.306, de 2007; e o art. 7º da Instrução Normativa no 907, de 2009.

Em resumo, a fiscalização teve por improvados os pagamentos por meio de mercadorias e considerou que as operações realizadas com as pessoas naturais Alexandre Sperafico, André Sperafico, Dalton Sperafico, com Denis Sperafico, com o Condomínio José Sperafico e Outros e com as pessoas jurídicas Sperafico Agroindustrial Ltda, Sperafico da Amazônia Ltda, Amambay Energética Ltda, Clean Farm Logística Ltda e LDI Empreendimentos Ltda, representaram, na realidade,

operações de mútuo financeiro, o que teve como consequência a exigência do IOF do responsável tributário, a COBRAZEM AGROINDUSTRIAL LTDA.

A descrição dos fatos encontra-se complementada pelo que consta do Termo de Verificação Fiscal, fls. 1.348/1.356, e de seus anexos, fls. 1.357/1.389.

A pessoa jurídica foi notificada do lançamento fiscal no dia 24/07/2014, fl. 1.391.

Não conformada com a situação, em 22/08/2014 a interessada impugnou o feito, fls. 1.394/1.419 e 2.589 (folha que em um primeiro momento se mostrou ausente), o que se deu com espeque nos argumentos a seguir discorridos.

Do adiantamento do numerário - Compras e vendas realizadas entre a Impugnante e as pessoas ligadas

Para a contestante, a autoridade fiscal laborou em equívoco, ao tributar pelo IOF os valores debitados na Conta 11640025 – Adiantamento a Fornecedores, o que se efetivou por considerar que operações de mútuo financeiro representavam, o que não se ajusta à realidade, consistente no fato de serem decorrentes de contrato de desenvolvimento comercial que ocasionou adiantamentos relacionados a operações de compra e de vendas de mercadorias, efetivados em vista da parceria comercial existente entre a Impugnante e as pessoas ligadas.

Chamou a atenção para o fato de a tributação haver sido calcada no inc. III do art. 2º do Decreto no 6.306, de 2007, a estabelecer a incidência do IOF sobre operações de crédito realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, cujo fato gerador é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado, sendo que a expressão “operações de crédito” compreende, dentre outros, as operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física.

De relevo, portanto, que seja estudado o que pode ser considerado como mútuo. Acaso não se verifique que a interessada realizou uma operação de mútuo, deverá ser anulada a autuação fiscal, pois o critério material da regra-matriz de incidência do IOF não estará confirmado.

Sendo o direito tributário um direito de sobreposição, a definição dos elementos utilizados pela lei tributária deverá ser buscado no campo das demais ciências do direito, não podendo alterar conceitos e institutos do direito privado (art. 110, CTN).

Segundo preceitua o art. 586 do Código Civil, o mútuo é empréstimo de coisas fungíveis (dinheiro), por tempo determinado, sendo que o mutuário deve restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

No caso dos autos, a Impugnante entregou dinheiro às pessoas relacionadas pela fiscalização. Logo, para que o mútuo se confirme, essencial que se restitua também dinheiro à pessoa jurídica contestante.

Todavia, como restará demonstrado, a peticionante repassou valores (dinheiro) às pessoas físicas e jurídicas ligadas e teve como contrapartida dessas operações o recebimento de mercadorias (soja, milho e outros), o que caracteriza o adiantamento a fornecedores, mas não o mútuo considerado pelo agente fiscal.

Do princípio da verdade material

Ao se reportar ao princípio da verdade material, sinalizou a total omissão do AFRFB no tocante à realidade fática das operações comerciais realizadas entre a manifestante e as pessoas ligadas, o que demonstra a existência de ofensa ao mencionado princípio, tratando-se de temática que é acolhida pela doutrina e já foi adotada em julgados do CARF.

Na busca da verdade real a autoridade fiscal não poderia ter ignorado a existência de relações comerciais entre a autuada e as pessoas ligadas, o que pode ser demonstrado pelos contratos de antecipação de numerários para fomento comercial, fls. 464/475, cuja Cláusula Primeira estipula que “O objeto do presente instrumento é fortalecer e fomentar as atividades em que atuam, para fortalecer as atividades comerciais de mútuo interesse [...]”.

A comprovação da veracidade da tese da requerente não se encontra limitada à esfera contratual pois conforme demonstram as planilhas com demonstrativo de operações comerciais de 2010/2012 das pessoas ligadas (Anexo II, fls. 1.428/1.514) e notas fiscais de entradas e de saídas da Impugnante e das pessoas ligadas, a conclusão que se poderá chegar é de que no plano fático existiram as operações de compra e venda, que em retribuição ao numerário recebido as pessoas ligadas então devolvendo mercadorias e/ou serviços, e não dinheiro, como foi entendido pela fiscalização.

As notas fiscais de entradas e de saídas, vale registrar, devido ao seu grande volume, serão apresentadas em seguida, pois o seu preparo não foi possível em tempo hábil, o que não será obstáculo para o seu conhecimento, por parte do contencioso administrativo, pois, tendo em vista o princípio da verdade material, assim como o da estrita legalidade tributária, a presente defesa deverá ser analisada conjuntamente com as notas fiscais mais adiante apresentadas, pois demonstram a realidade das operações comerciais de compra e de venda, sendo fato inconteste que o adiantamento dos valores em razão das futuras remessas de mercadorias.

Em outro dizer, a Conta 11640025 – Adiantamento a Fornecedores era amortizada na medida do recebimento das mercadorias, como se demonstra nas planilhas constantes do Anexo II, fls. 1.428/1.514), entendimento que foi inclusive reforçado pela autoridade fiscal, como destacado no TVF, fl. 1.353.

Também não subsiste a afirmação fiscal presente à fl. 1.353, calcada em presunção subjetiva, de modo que o representante fazendário não logrou provar que houve operações de mútuo, tendo simplesmente presumido de maneira desarrazoada e por critérios pessoais que as mercadorias comprovadamente enviadas à Impugnante não possuíam correspondência com o valor adiantado a seus fornecedores, pessoas ligadas.

Questão similar foi julgada pela DRJ/RJ1, o que se deu no bojo do Acórdão no 12-54634, em que foi decidido que “A existência de um conta-corrente entre empresas comerciais, onde um cliente adianta recursos continuamente ao seu fornecedor com vistas a futuras aquisições de produtos, não caracteriza, a princípio, operação de crédito sujeita à incidência de IOF. [...]”.

Como as operações que deram origem à autuação não podem ser consideradas mútuo financeiro, mas sim adiantamentos a fornecedores (compra e venda), os débitos tributários do IOF deverão ser desconstituídos, anulando-se o auto de infração constante do processo fiscal em curso.

Da errônea interpretação dos contratos firmados entre a Impugnante e as pessoas ligadas

Ao se reportar aos 3 (três) contratos firmados entre a Impugnante e as pessoas ligadas, o AFRFB mencionou que os contratos possuem a mesma redação, tendo sublinhado algumas cláusulas por entender relevantes para a confirmação da tese por ele esposada, como foi o caso da Cláusula Primeira, da Cláusula Segunda e da Cláusula Quarta, o que se mostrou uma conduta parcial, voltada para a satisfação da sede arrecadadora do fisco federal, pois interpretou erroneamente referidos dispositivos.

Como expresse no art. 112 do Código Civil, “nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas substanciadas do que ao sentido literal da linguagem”, o que representa dizer que a literalidade dos contratos tem menor importância acaso a intenção das partes não se posicione no mesmo sentido, entendimento que encontra arrimo na doutrina pátria.

Desse modo, equivocou-se o AFRFB ao interpretar erroneamente os contratos, pois, conforme bem demonstra a Cláusula Primeira, desconsiderou que nos referidos contratos está presente o objetivo de fomentar as atividades em que atuam os pactuantes, medida a ser adotada com vistas ao fomento das atividades em que atuam, voltada para fortalecer as operações comerciais de compra e venda existentes entre os contratantes.

Desconsiderou, ademais, que, como previsto na Cláusula Quarta, a restituição da quantia deveria se dar preferencialmente mediante a entrega de produtos ou serviços relacionados às atividades dos parceiros comerciais.

Dos referidos contratos o que se conclui é que a vontade dos pactuantes é o fortalecimento das operações comerciais de compra e venda realizadas entre a Impugnante e as pessoas ligadas, que jamais pretendeu realizar operações de mútuo.

In casu, o que ocorreu foi que o AFRFB voltou a sua atenção exclusivamente para a investigação da presença das características do mútuo presentes nos contratos e no abstrato mundo das leis, olvidando-se de investigar o que efetivamente ocorreu no mundo dos fatos.

Ficando clarificado que o mútuo não ocorreu no caso em julgamento, inexistiu o fato gerador da obrigação tributária no mundo dos fatos, o chamado evento fenomênico, relativo ao IOF, razão pela qual deve ser anulado o auto de infração, vez que o crédito tributário foi constituído de maneira ilegal.

Da ofensa ao artigo 110 do CTN

Ao repisar que o direito tributário é um direito de sobreposição, fez alusão a respeitável doutrina para, logo a seguir, transcrever o art. 110 do CTN e consignar que o agente fiscal deve respeitar os institutos jurídicos fixados em outros ramos do direito sendo que, no entanto, no caso em julgamento fez com que ocorresse inequívoca alteração de instituto adotado pelo direito privado, o que é vedado pelo citado dispositivo legal.

Sendo patente que o mútuo financeiro pressupõe a obrigação de o mutuário em restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, inexistirá a figura do mútuo quando se entregar dinheiro e se receber de pessoas ligadas coisa diversa de dinheiro, ou seja, mercadorias, como no caso em julgamento.

Não havendo no mundo dos fatos o mútuo financeiro, não houve o fato gerador do IOF, o que impõe que se decrete a nulidade do auto de infração em questão, devendo ser reconhecido que a interpretação dada pelo AFRFB ao instituto do mútuo financeiro ofende o art. 110 do CTN, vez que altera a definição e o alcance de instituto constante da legislação tributária, não podendo se tratar como mútuo a entrega de dinheiro no caso de a sua restituição se dar por meio de mercadoria.

Da aplicabilidade da alíquota zero (art. 8º do Decreto nº 6.306, de 2007)

Na improvável hipótese de este colegiado não acatar as alegações anteriormente apresentadas, a Impugnante passou a expor as razões pelas quais entende como aplicável ao caso em pauta a alíquota zero determinada pelo art. 8º do Decreto nº 6.306, de 2007.

Sinalizou, de início, que o IOF possui uma conotação extrafiscal, que a sua função não é meramente arrecadatória, entendimento que foi ilustrado pela doutrina apresentada pela defesa.

Destacou, além disso, que o tributo em pauta é um imposto flexível, podendo a sua alíquota ser modificada por meio de atos administrativos, normalmente consubstanciados através de decretos, podendo as autoridades competentes realizarem diversas políticas públicas com a finalidade de fomentar a atuação de determinados setores da economia, o que ocorre pela alteração das alíquotas dos impostos, medida que pode ser adotada independentemente de autorização legislativa.

Com esta precisa intenção, o Poder Executivo reduziu a zero a alíquota do IOF nas operações de crédito rural, como estabelecido pelo art. 8º do Decreto nº 6.306, de 2007. Assim, caso seja adotado o entendimento de que os contratos possuem natureza creditória mostra-se relevante para a solução da lide que tais contratos tenham a natureza de seus créditos identificada. Se a impugnante praticou operações de crédito sujeitas ao IOF, a natureza jurídica dessas operações não poderá ser outra senão aquela que é voltada para o fomento das atividades em que atuam os pactuantes, o que bem demonstra que a natureza do crédito é rural.

As pessoas jurídicas e físicas ligadas exercem atividade rural, o que pode ser comprovado por seus documentos societários (Anexo III, fls. 1.515/1.561), pelas notas fiscais de entrada e de saída (que serão adiante juntadas) e pelo contrato de exploração agropecuária em condomínio (Anexo IV, fls. 1.562/1.573).

Desse modo, caso o colegiado acolha o entendimento da autoridade lançadora, a natureza do crédito a ser considerada será a rural, razão pela qual é aplicável a alíquota zero estabelecida pelo acima apontado dispositivo legal, o que implicará na nulificação do auto de infração pela existência de erro no critério quantitativo da regra matriz de incidência, mais precisamente na mensuração de sua alíquota, entendimento que vem sendo reiteradamente adotado pelo CARF.

Da alíquota adicional do IOF (art. 8º, § 5º do Decreto nº 6.306, de 2007)

São duas as alíquotas do IOF: a) a que incide sobre o saldo devedor diário; e b) a alíquota adicional que incide sobre o valor da operação de crédito.

No caso da alíquota incidente sobre o saldo devedor diário, tendo em vista a natureza ruralista do crédito, haverá que ser considerada a incidência da alíquota zero, como demonstrado no item precedente.

Por outro lado, quanto à alíquota adicional incidente sobre os valores das operações de crédito rural, exigível no percentual de 0,38%, independentemente do prazo da operação, tem por previsão legal o § 5º do art. 8º do Decreto no 6.306, de 2007.

Entretanto, o lançamento não poderá prosperar pois no lugar do acima citado § 5º do art. 8º o AFRFB utilizou o § 4º do art. 7º, ambos do Decreto no 6.306, de 2007, conforme faz prova o TVF, fl. 1.355, em razão do que os débitos tributários relacionados à alíquota adicional devem ser desconstituídos pois, tendo dessa forma procedido, a autoridade lançadora infringiu o regramento contido no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Da recomposição do saldo devedor do ano-calendário 2008

Acaso não se acolha nenhum dos argumentos antes expedidos, resta que se disserte sobre outro evidente erro constante do auto de infração, consistente no fato de o agente fazendário haver computado valores já decaídos no cálculo do imposto devido.

Notando-se que ao auto de infração em ataque foi notificado em julho/2014 e considerando-se o determinado pelo inc. I do art. 173 do CTN, a conclusão que se chega é de que foram atingidos pela decadência os supostos fatos geradores do IOF ocorridos anteriormente ao ano de 2009.

Relevante destacar que o termo inicial do prazo decadencial é dado pela data da ocorrência do fato gerador do tributo e, mesmo no caso do inc. I do art. 173 do CTN, o momento em que ocorreu o fato gerador é importante pois se presta para determinar qual é o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

No caso do IOF, o seu fato gerador é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado, entendendo-se como ocorrido e devido o tributo sobre a operação de crédito na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou a sua colocação à disposição do interessado.

Destarte, como o fato gerador do IOF foi a disponibilização ao interessado dos valores relativos à operação financeira, dúvida não há de que os fatos geradores anteriores a 2009 foram atingidos pela decadência tributária.

A questão levantada é a seguinte: relativamente aos valores disponibilizados antes de 2009, poderiam eles serem considerados na formação do saldo devedor existente em 01/01/2010, para fins de definir parcela da base de cálculo exigida no presente lançamento ou, ao contrário disso, apenas poderiam ser considerados na base de cálculo a parcela correspondente aos valores efetivamente disponibilizados a partir de 2009?

Dito de outra maneira, não deveria o AFRFB iniciar o cômputo da base de cálculo contabilizando os valores disponibilizados a partir de 2009 ou, diferentemente disso, poderia inserir valores que foram disponibilizados antes de 2009, uma vez que houve a decadência do direito de lançar IOF sobre as operações de repasse de valores ocorridos naqueles períodos?

A resposta certa é a seguinte: “o saldo sobre o qual incidiria o IOF para fins do presente lançamento deve ser considerado a partir dos valores disponibilizados em 2009, sem levar em conta os valores que foram disponibilizados em períodos

anteriores”, o que quer dizer que o saldo anterior a 2009 deveria ser zerado, pois decaiu o direito de a Fazenda realizar o lançamento sobre tais operações, medida que não foi adotada pelo AFRFB, que considerou como saldo inicial em 2010 os valores disponibilizados (fato gerador do IOF) em períodos anteriores à 2009, o que não é correto por haverem sido atingidos pela decadência do direito de lançar.

De modo a se demonstrar ter sido esse o procedimento fiscal, junta-se à defesa a DIPJ/2009, relativa ao ano-calendário 2008, documento que se faz presente no Anexo V, fls. 1.574/1.606, em que se observa o saldo existente a título de adiantamento pela Impugnante às pessoas ligadas, entendido pelo fisco como operações de mútuo, e que foi trazido como o saldo existente em 01/01/2010, como destacado em figura constante à fl. 1.418.

Considerar que valores disponibilizados antes de 2009 (representativos do fato gerador do IOF) podem ser levados em conta no saldo tributado a partir de 01/01/2010 corresponde a se acatar como legítima a exação de um tributo que já estava decaído na data da notificação da pessoa jurídica, verificada em julho/2014.

Conforme a legislação de regência, o cálculo do IOF pode ser feito diariamente ou com base no valor do principal disponibilizado, sendo possível que seja computado até o dia em que houver o pagamento integral do valor disponibilizado, o que não implica em se dilatar eternamente o prazo de decadência, eis que se inicia uma única vez, o que se deu com a ocorrência do fato gerador do imposto, que foi a disponibilização dos valores relativos ao empréstimo financeiro.

Pugna-se, dessa forma, para que seja anulado o auto de infração, excluindo-se da exigência o saldo apurado em 01/01/2008 mas cuja disponibilização ocorreu antes de 2009, visto que os respectivos fatos geradores foram atingidos pela decadência tributária.

Como elementos probatórios, a defendente juntou aos autos os seguintes

- Anexo I – 27a Alteração Contratual da pessoa jurídica impugnante, fls. 1.420/1.427;
- Anexo II – Planilha com Demonstrativo de Operações Comerciais das Pessoas Ligadas, fls. 1.428/1.514;
- Anexo III – Documentos Societários das Pessoas Jurídicas Ligadas, fls. 1.515/1.561;
- Anexo IV – Contrato Particular de Exploração Agropecuária em Condomínio, fls. 1.562/1.573; e
- Anexo V – DIPJ/2009 da Impugnante, fls. 1.574/1.606.

Em 28/08/2014, deu-se a juntada ao processo, fl. 1.612, de petição pela pessoa jurídica apresentada, fls. 1.613/1.614, em que informou a disponibilização de cópias das notas fiscais relacionadas às mercadorias recebidas em razão dos adiantamentos dos numerários adiantados, emitidas pelas pessoas à Impugnante ligadas, como houvera consignado na peça contestatória inicialmente apresentada, o que se deu após o prazo legal de 30 (trinta) dias em razão da grande quantidade de seu volume, fls. 1.617/2.589.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 08-37.071 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A decisão ora recorrida foi assim ementada:

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CONTRATOS DE ANTECIPAÇÃO DE NUMERÁRIOS PARA FOMENTO COMERCIAL. ALEGAÇÃO DE DEVOLUÇÃO EM MERCADORIAS NÃO COMPROVADA À LUZ DOS REGISTROS CONTÁBEIS. MÚTUO FINANCEIRO. INCIDÊNCIA DO IOF.

O imposto terá como fato gerador a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do mutuário, tendo por base de cálculo o valor entregue ou colocado à disposição do mutuário. Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente sem definição do valor de principal, a base de cálculo será o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês, sobre a qual incidirá a alíquota de 0,0041% (quarenta e um décimos de milésimo por cento), acrescida da alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) de que trata o § 16 do art. 7º do Decreto nº 6.306, de 2007.

CRÉDITO RURAL. REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DO IOF.

Somente haverá a incidência da alíquota zero na apuração do IOF no caso de o suprimento de recursos ser feito por instituições financeiras, , assim consideradas as pessoas jurídicas públicas, privadas ou de economia mista que tenham como atividades principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS SALDOS DEVEDORES GERADOS HÁ MAIS DE 5 (CINCO) ANOS. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PERMISSIVO LEGAL.

A legislação do IOF estabelece que a alíquota de 0,0041% (quarenta e um décimos de milésimo por cento) deverá incidir sobre somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês, não havendo que se perquirir o momento em que os saldos devedores foram gerados para fins de expurgar da tributação os que foram contabilizados há mais de 5 (cinco) anos, mostrando-se bastante, para demonstrar a regularidade da autuação, que o fato gerador mais antigo constante do lançamento ainda não tenha sido fulminado pelo direito de lançar, consoante o

regramento contido no inc. I do art. 173 do CTN, nos casos de ausência de pagamento ou ainda de dolo, sonegação ou conluio.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Inexiste preterição do direito de defesa quando toda a matéria fática e legal foi extensivamente descrita na autuação e tão bem compreendida que a empresa autuada logrou produzir em sua peça impugnatória uma extensiva gama de argumentos que julgou oportunos para embasar a sua defesa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

Decisões administrativas emanadas de outros órgãos do contencioso, ainda que proferidas pela segunda instância administrativa, exceção feita àquelas pautadas em Súmula chancelada pelo Ministro da Fazenda, não ostentam efeito vinculante perante as DRJs. O mesmo se diga em relação às decisões judiciais, excepcionadas aquelas proferidas pelo STF com sede em Ação

Direta de Inconstitucionalidade ou em Ação Declaratória de Constitucionalidade (art. 102, § 2º, CF), as decisões definitivas adotadas pelo plenário da Suprema Corte que declarem a inconstitucionalidade de ato normativo (art. 26-A, § 6º, inc. I, Decreto nº 70.235, de 1972), e as Súmulas Vinculantes (art. 103-A da CF).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Esta ementa decorre do entendimento da administração fiscal, bem como, da DRJ/FOR, no sentido de que as operações financeiras do Contribuinte, em específico, as operações relativas aos **Contratos de Antecipação de Numerário para Fomento Comercial**, são contratos de mútuo financeiro, portanto, sujeitos a incidência do IOF. Na decisão se entendeu que houve de fato operação de mútuo financeiro entre a recorrente e as seguintes pessoas físicas: a) Alexandre Sperafico; b) André Sperafico; Cond. Levino José Sperafico e Outros; c) Dalton Sperafico; Denis Sperafico; bem como, com as pessoas jurídicas: a) Amambay Energética; b) Clean Farm Logística Ltda; c) LDI Empreendimentos Ltda; d) Sperafico Agroindustrial Ltda; e, e) Sperafico da Amazônia S.A.

O Contribuinte em seu recurso repisa os argumentos já expostos quando da impugnação e requer quanto ao mérito a) a anulação do auto de infração visto o equívoco do auditor fiscal da Receita Federal no que tange ao adiantamento de compra e venda entre o Contribuinte e pessoas ligadas. Se este não for o entendimento da Turma Julgadora, requer subsidiariamente: b) a anulação do auto de infração uma vez que se for entendido que as operações financeiras são mútuos, no caso mútuo rural, a alíquota a ser aplicada é zero de acordo com o Art. 8º do Decreto 6.306/2007; c) a alíquota adicional do IOF que incide sobre o valor da operação de crédito conforme art. 8, parágrafo 5º, do Decreto 6.306/2007; e d) a recomposição do saldo devedor do ano-calendário de 2008, visto a decadência parcial do lançamento tributário para excluir da exigência tributária o saldo apurado em 01/01/2010, pois a efetiva disponibilização (fato gerador do mútuo) ocorreu antes de 2009. Com o intuito de

melhor abordar as quatro questões requeridas pelo Contribuinte passar-se-á em separado cada uma delas.

a) Da anulação do auto de infração por não se tratar de mútuo

O Contribuinte requer a anulação do auto de infração visto o equívoco do auditor fiscal da Receita Federal no que tange ao adiantamento de compra e venda entre o Contribuinte e pessoas ligadas, pois entende que as operações financeiras realizadas são contratos para o desenvolvimento comercial com adiantamentos de compra e venda com os parceiros comerciais, pessoas físicas e jurídicas, no caso, a **Conta 1.1.6.40.025 – Adiantamento a Fornecedores**.

Para comprovar o alegado trata do conceito jurídico de mútuo financeiro; do princípio da verdade material; da errônea interpretação do auditor fiscal acerca dos contratos firmados entre a recorrente e as pessoas ligadas; da ofensa ao art. 110 do CTN; e, da não caracterização de mútuo reconhecida pelo acórdão da DRJ (da necessidade da persecução da natureza do negócio jurídico independentemente da maneira em que foi contabilizado).

Diante das alegações formuladas pelo Contribuinte cabe verificar o entendimento da DRJ, e, para tanto, cito trechos do voto (fls. 2796 e seguintes):

Confronto da tese da Fiscalização com tese a tese da Impugnante

De início, deve-se ressaltar que sob o título acima especificado estaremos a abordar a materialidade da autuação relacionada aos aspectos pela defendente arrematados sob os títulos abaixo relacionados:

- Do adiantamento do numerário - Compras e vendas realizadas entre a Impugnante e as pessoas ligadas;
- Do princípio da verdade material;
- Da errônea interpretação dos contratos firmados entre a Impugnante e as pessoas ligadas; e
- Da ofensa ao artigo 110 do CTN.

(...)

Levando-se em conta que o crédito tributário sob exame diz respeito ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF), recomendável se mostra que façamos uma incursão na legislação relacionada ao tributo em pauta, o qual se encontra inserido na competência tributária da União (art. 153, inc. V, CF).

O art 1º da Lei no 5.143, de 1966, dispõe que o IOF incide nas operações de crédito e seguro, realizadas por instituições financeiras e seguradoras e, conforme consta do art. 2º, I, do Decreto nº 2.219, de 1997, as operações de créditos sujeitas à incidência do IOF em um primeiro momento eram apenas aquelas realizadas por instituições financeiras.

A incidência do IOF nas operações de mútuo de recursos financeiros realizadas entre pessoas jurídicas de qualquer natureza ou entre pessoa jurídica e pessoa física foi instituída pelo art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, *in verbis*:

Lei nº 9.779, de 1999

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.

§ 1º. Considera-se ocorrido o fato gerador do IOF, na hipótese deste artigo, na data da concessão do crédito.

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

§ 3º. O imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à da ocorrência do fato gerador.

(grifou-se)

Por sua vez, o Ato Declaratório SRF nº 030, de 24 de março de 1999, acresceu que “O IOF previsto no art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, incide somente sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma, e quando o mutuante for pessoa jurídica”.

Tem-se ainda a Nota MF/SRF/COSIT/DIMEF nº 47, de 1999, que em seu item 4, III, esclareceu procedimentos a serem adotados nos casos de operação de crédito sem prazo nem taxa de juros definidos:

Nota MF/SRF/COSIT/DIMEF nº 47, de 1999

[...]

2. O art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de Janeiro de 1999, estabelece que o tratamento tributário concedido a essa modalidade de incidência é o mesmo fixado para as operações de crédito realizadas por instituições financeiras. Desta forma, o Regulamento do IOF constante do Decreto nº 2.219, de 02 de maio de 1997, é o diploma normativo básico para cumprimento das obrigações tributárias.

3. Não obstante, o art. 13 está disciplinado também por meio dos Atos Declaratórios do Secretário da Receita Federal nºs 4 e 7, respectivamente, de 15 e 22 de janeiro de 1999.

4. Outrossim, tendo em vista que têm surgido muitas dúvidas, especialmente, com relação às formas de cálculo do imposto, pode-se esclarecer a matéria, de forma sucinta, conforme segue:

(...)

III – operação de crédito sem prazo nem taxa de juros definidos:

a) deve ser utilizado o cálculo do imposto pelo somatório dos saldos devedores diários em cada mês, isto é, considera-se o montante do saldo devedor acumulado mensalmente;

b) o imposto deve ser apurado e cobrado no último dia útil de cada mês, aplicando-se a alíquota correspondente, segundo a natureza de pessoa física ou jurídica do mutuário;

c) o prazo de recolhimento é até o 3º dia útil da semana subsequente à de cobrança;

d) os encargos de juros, por se converterem em valor de principal, compõem a base de cálculo.”

[grifou-se]

O Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, atual Regulamento do IOF, trata da incidência do imposto nessas operações de crédito no seu art. 2º, inc. I, alínea “c”. De acordo com o inciso III do § 3º do art. 3º desse Regulamento, a expressão “operações de crédito” compreende as operações de “mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física”.

No que se reporta à base de cálculo do IOF, sobre as operações de crédito, o art. 7º do Decreto nº 6.306, de 2007, assim determina:

Decreto nº 6.306, de 2007

Art. 7º A base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF são (Lei nº 8.894, de 1994, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 64, inciso I):

I - na operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito:

a) quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação:

1. mutuário pessoa jurídica: 0,0041%;

2. mutuário pessoa física: 0,0082%;

b) quando ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, a base de cálculo é o principal entregue ou colocado à sua disposição, ou quando previsto mais de um pagamento, o valor do principal de cada uma das parcelas:

1. mutuário pessoa jurídica: 0,0041% ao dia;

2. mutuário pessoa física: 0,0082% ao dia;

[...]

§ 12. Os encargos integram a base de cálculo quando o IOF for apurado pelo somatório dos saldos devedores diários.

§ 13. Nas operações de crédito decorrentes de registros ou lançamentos contábeis ou sem classificação específica, mas que, pela sua natureza, importem colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros, seja o mutuário pessoa física ou jurídica, as alíquotas serão aplicadas na forma dos incisos I a VI, conforme o caso.

[...]

§15. Sem prejuízo do disposto no caput, o IOF incide sobre as operações de crédito à alíquota adicional de trinta e oito centésimos por cento, independentemente do prazo da operação, seja o mutuário pessoa física ou pessoa jurídica. (Incluído pelo Decreto no 6.339, de 2008).

§16. Nas hipóteses de que tratam a alínea “a” do inciso I, o inciso III, e a alínea “a” do inciso V, o IOF incidirá sobre o somatório mensal dos acréscimos diários dos saldos devedores, à alíquota adicional de que trata o § 15. (Incluído pelo Decreto no 6.339, de 2008).

[grifou-se]

A nível infralegal, veja-se também a Instrução Normativa RFB no 907, de 2009, atentando-se para a redação do seu § 4o do art. 7o, vigente à época dos fatos geradores:

Instrução Normativa RFB nº 907, de 2009

Da Incidência do IOF sobre Operações de Mútuo

Art. 7º O IOF incidente sobre operações de crédito concedido por pessoas jurídicas não financeiras, de que trata o art. 13 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, incide somente sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma.

§ 1º O imposto de que trata o caput tem como:

I - contribuinte, o mutuário, pessoa física ou jurídica;

II - fato gerador, a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do mutuário; e

III - base de cálculo, o valor entregue ou colocado à disposição do mutuário.

§ 2º Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente sem definição do valor de principal, a base de cálculo será o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês.

§ 3º Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente em que fique definido o valor do principal, a base de cálculo será o valor de cada principal entregue ou colocado à disposição do mutuário.

§ 4º O imposto incidirá às seguintes alíquotas:

I - na hipótese prevista no § 2º, 0,0041% (quarenta e um décimos de milésimo por cento), acrescida da alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) de que trata o § 16 do art. 7º do Decreto no 6.306, de 2007;

II - na hipótese prevista no § 3º, 0,0041% (quarenta e um décimos de milésimo por cento) ao dia, acrescida da alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) de que trata o § 15 do art. 7º do Decreto nº 6.306, de 2007.

§ 5º É responsável pela cobrança e pelo recolhimento do IOF a pessoa jurídica mutuante.

§ 6º O imposto deve ser recolhido ao Tesouro Nacional até o 3º (terceiro) dia útil subsequente ao decêndio da cobrança, sob os códigos de receita 1150, se o mutuário for pessoa jurídica, e 7893, se o mutuário for pessoa física.

[grifou-se]

No caso em tela, a fiscalização entendeu que as operações controladas na Conta 11640025 – Adiantamento a Fornecedores Pessoas Ligadas, respaldadas nos Contratos de Antecipação de Numerários para Fomento Comercial, fls. 464/475, em que a pessoa jurídica autuada afirmou que antecipa recursos financeiros para pessoas ligadas e em contrapartida recebe mercadorias e serviços relacionados à atividade rural desenvolvida pelas parceiras comerciais, na realidade dizem respeito a operações em que a Impugnante disponibiliza recursos financeiros para as pessoas físicas e jurídicas relacionadas nos contratos em pauta e delas recebe pagamentos em espécie, de modo que a conta em pauta foi utilizada “única e exclusivamente para o registro de mútuos concedidos a empresas e pessoas ligadas na modalidade denominada crédito rotativo”.

Por concluir estar diante de operações de crédito sem valor do principal definido, conhecido como “crédito rotativo”, tratada no § 2º do art. 7º da IN RFB no 907, de 2009, supra apresentado, fez o tributo incidir sobre duas bases de cálculo distintas, especificadas no inc. I do § 4º do art. 7º da acima apresenta Instrução Normativa:

- a primeira composta pelo somatório dos saldos devedores diários, apurado ao final de cada mês, com a alíquota de 0,0041%; e

- a segunda consistente no adicional de 0,38%, incidente sobre o somatório mensal dos lançamentos a débito na Conta 11640025 – Adiantamento a Fornecedores Pessoas Ligadas, representativo de novas liberações de recursos para as pessoas mutuárias (§§ 15 e 16 do art. 7º do Decreto no 6.306, de 2007).

Para uma melhor visualização, tomemos como amostra os cálculos efetivados em relação à pessoa jurídica ligada Sperafigo Agroindustrial Ltda, relacionados aos meses de janeiro e de fevereiro de 2010:

Processo nº 10935.722335/2014-07
Acórdão n.º 3301-005.646

S3-C3T1
Fl. 2.881

Data	Saldo devedor	Incremento
01/01/2010	35.505.413,38	0,00
02/01/2010	35.505.413,38	0,00
03/01/2010	35.505.413,38	0,00
04/01/2010	35.705.413,38	200.000,00
05/01/2010	35.705.413,38	0,00
06/01/2010	35.705.413,38	0,00
07/01/2010	35.705.413,38	0,00
08/01/2010	35.705.413,38	0,00
09/01/2010	35.705.413,38	0,00
10/01/2010	35.705.413,38	0,00
11/01/2010	35.705.413,38	0,00
12/01/2010	35.705.413,38	0,00
13/01/2010	35.705.413,38	0,00
14/01/2010	35.705.413,38	0,00
15/01/2010	35.705.413,38	0,00
16/01/2010	35.705.413,38	0,00
17/01/2010	35.705.413,38	0,00
18/01/2010	35.705.413,38	0,00
19/01/2010	35.705.413,38	0,00
20/01/2010	35.705.413,38	0,00
21/01/2010	35.705.413,38	0,00
22/01/2010	35.705.413,38	0,00
23/01/2010	35.705.413,38	0,00
24/01/2010	35.705.413,38	0,00
25/01/2010	35.705.413,38	0,00
26/01/2010	35.705.413,38	0,00
27/01/2010	35.705.413,38	0,00
28/01/2010	35.705.413,38	0,00
29/01/2010	35.665.465,36	0,00
30/01/2010	35.665.465,36	0,00
31/01/2010	35.665.465,36	0,00
Soma do mês	1.106.147.970,72	200.000,00
Aliquotas	0,0041%	0,3800%

IOF calculado	45.352,07	760,00
---------------	-----------	--------

Data	Saldo devedor	Incremento
01/02/2010	35.665.465,36	0,00
02/02/2010	35.665.465,36	0,00
03/02/2010	35.665.465,36	0,00
04/02/2010	35.665.465,36	0,00
05/02/2010	35.665.465,36	0,00
06/02/2010	35.665.465,36	0,00
07/02/2010	35.665.465,36	0,00
08/02/2010	35.665.465,36	0,00
09/02/2010	35.665.465,36	0,00
10/02/2010	35.665.465,36	0,00
11/02/2010	35.665.465,36	0,00
12/02/2010	35.665.465,36	0,00
* 13/02/2010	35.665.465,36	0,00
14/02/2010	35.665.465,36	0,00
15/02/2010	35.665.465,36	0,00
16/02/2010	35.665.465,36	0,00
17/02/2010	35.665.465,36	0,00
18/02/2010	35.669.838,86	4.373,50
19/02/2010	35.669.838,86	0,00
20/02/2010	35.669.838,86	0,00
21/02/2010	35.669.838,86	0,00
22/02/2010	35.669.838,86	0,00
23/02/2010	35.672.370,81	2.531,95
24/02/2010	35.672.370,81	0,00
25/02/2010	35.672.370,81	0,00
26/02/2010	35.623.157,66	0,00
27/02/2010	35.623.157,66	0,00
28/02/2010	35.623.157,66	0,00
Soma do mês	998.548.690,83	6.905,45
Aliquotas	0,0041%	0,3800%

IOF calculado	40.940,50	26,24
---------------	-----------	-------

Após apresentar estudos doutrinários sobre o que pode ser considerado mútuo financeiro, a Impugnante destacou se tratar de preceito estabelecido pelo art. 586 do Código Civil, dizendo respeito a empréstimo de coisa fungível (dinheiro), por tempo determinado, sendo que o mutuário deve restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Assim, não poderia ser aplicado no caso em julgamento em que a peticionante repassou dinheiro às pessoas físicas e jurídicas ligadas e em contrapartida delas recebeu mercadorias, a exemplo de soja e de milho, o que caracterizaria o adiantamento a fornecedores, mas não o mútuo considerado pelo agente fiscal.

Invocou o princípio da verdade material, em sua visão desprezado pela autoridade lançadora que teria ignorado as relações comerciais entre a COBRAZEM LTDA e as pessoas a ela ligadas, o que poderia ser demonstrado pela adequada leitura e interpretação dos Contratos de Antecipação de Numerários para Fomento Comercial, fls. 464/475, e pelas notas fiscais das mercadorias recebidas em razão dos valores adiantados, fls. 1.617/5.559.

Quanto às notas fiscais, foram juntados ao processo após o prazo legal de 30 (trinta) dias determinado pela legislação processual fiscal, sendo, todavia, plausível a alegação do contribuinte, acerca do elevado número de notas fiscais, de forma que tenho por demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna, como previsto na alínea “a” do § 4º do art. 16 do PAF, delas tomando conhecimento.

Às fls. 464/468 tem-se contrato datado de 31/03/2007, tendo por cedente a Impugnante e por cessionárias as pessoas naturais Alexandre Sperafico, André Sperafico, Dalton Sperafico, Denis Sperafico, Marcos José Sperafico, Rafael Sperafico, Ricardo Luiz Sperafico e Rodrigo Vicente Sperafico, além do Condomínio Levino José Sperafico e Outros Nele foi aberta uma linha de crédito no valor de R\$ 500 mil para cada uma das pessoas naturais e de R\$ 1 milhão para o Condomínio Levino José Sperafico e Outros.

Em conformidade com a Cláusula Primeira, o contrato tem por objeto “fortalecer e fomentar as atividades em que cada um atuam para fortalecer atividades comerciais de mútuo interesse, agilizando as operações financeiras e comerciais entre si, através da abertura de crédito para antecipação de recursos financeiros, de acordo com as necessidades e disponibilidades de cada atividade em que atuam” (sublinhei).

Na Parágrafo Segundo da Cláusula Segunda consta que “Os valores transferidos entre as Parceiras Comerciais servirá de prova da antecipação/adiantamento, bem como da devolução dos numerários” (sublinhei).

Já na Cláusula Terceira o que se tem é que “Os valores adiantados entre as Parceiras Comerciais, quando não convertidos em produtos ou serviços, serão atualizados pelo INPC”, que serão calculados e devidos na data da liquidação do contrato (sublinhei).

Na Cláusula Quarta foi registrado que as cessionárias “comprometem-se a restituir a quantia recebida por adiantamento, preferencialmente mediante entrega de produtos ou serviços relacionados a atividade da Parceira Comercial Cedente, previamente acordado, nas condições de mercado, ou a devolução dos numerários e seus encargos tão logo tenham condições, de forma parcial ou na sua totalidade, sendo que a critério da Parceira Comercial Cedente poderá conceder novos valores durante este período, desde que dentro dos limites estabelecidos na cláusula segunda, tendo como data limite para prestação de contas e quitação do débito o dia 31/12/2013” (sublinhei).

Outrossim, consta do Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda que “Os valores repassados entre as Parceiras Comerciais serão provados pela contabilização, mantendo-os em conta de ativo e passivo, sendo que o fechamento final será na data de vencimento do contrato, salvo se houver algum aditivo” (sublinhei).

O segundo contrato apresentado, datado de 05/01/2007, fls. 469/472, tem por cedente a ora Impugnante e por cessionárias as pessoas jurídicas Sperafico Agroindustrial Ltda, Sperafico da Amazônia Ltda e Amambay Energética Ltda. Foi aberta uma linha de crédito no valor de R\$ 50 milhões para a Sperafico Agroindustrial Ltda, de R\$ 10 milhões para a Sperafico da Amazônia Ltda e de R\$ 1 milhão para a Amambay Energética Ltda. Oportuno registrar que nele não se encontrou qualquer inovação, comparativamente com o primeiro contrato, no que se refere aos demais aspectos.

No último dos contratos disponibilizados, datado de 31/08/2008, fls. 473/475, a cedente em mais uma oportunidade é a ora conteste e a cessionária é a Sperafico Holding Ltda, merecedora de um crédito de R\$ 500 mil. Nele não se vislumbrou nenhuma inovação, no que diz respeito aos dois primeiros contratos.

A leitura atenta dos contratos, em especial de sua Cláusula Quarta, permite que cheguemos à conclusão de que a modalidade preferencial para a restituição das quantias recebidas em adiantamento é a entrega de produtos e de serviços relacionados à atividade dos parceiros comerciais, mas que também poderá haver a

devolução em numerários, o que representa dizer devolução em dinheiro, o que poderá se dar de forma parcial ou total, tudo tendo como limite o dia 31/12/2013, sendo que os valores repassados serão provados pela contabilização.

De tudo que se viu, havendo a preferencial restituição das quantias antecipadas por meio da entrega de mercadorias ou da prestação de serviços, mútuo não haverá e a razão estará com a pessoa jurídica litigante.

Por outro lado, caso a restituição se faça em pecúnia, hipótese expressamente prevista nos contratos, ter-se-á configurada a existência de um mútuo financeiro sujeito à incidência do IOF, nos termos especificados no lançamento fiscal em debate.

E qual deverá ser o elemento balizador, para que se defina entre uma possibilidade e outra?

Exatamente aquele encontrado no Parágrafo Primeiro da Cláusula Quarta dos contratos apresentados, segundo o qual “Os valores repassados entre as Parceiras Comerciais serão provados pela contabilização [...]”, preceito contratual que encontra se apresenta em harmonia com o disposto na norma a seguir colacionada:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Art 9º

§ 1º A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Com efeito, a mera afirmação de que todas as devoluções dos numerários se deram em produtos, ainda que respaldada na apresentação de um caudaloso número de cópias de notas fiscais, por si só não apresenta suficiência para a comprovação da tese pela defesa apresentada, havendo que se perscrutar acerca da devida contabilização, ou não, das operações objeto da problemática posta em apreciação.

A esse respeito, oportuno que voltemos nossa atenção para o que consta no item 4.3 do Termo de Encerramento de Diligência, fls. 911/913, em que a autoridade fiscalizadora discorreu sobre a forma como a contabilização deveria se dar e sobre a maneira o contribuinte efetuou os registros contábeis das operações realizadas na Conta 11640025 – Adiantamento a Fornecedores Pessoas Ligadas.

Com amparo na legislação do ICMS do Estado do Paraná, registrou que no procedimento de adiantamentos e recebimentos futuros de mercadorias, aventado pela fiscalizada, poderia haver a emissão de uma nota fiscal de simples faturamento, sobre ela não incidindo nenhum tributo pois a mercadoria ainda não existe ou ainda não foi fabricada ou produzida.

Vejamos a norma suscitada pela fiscalização:

Decreto nº 6.080, de 2012 (Regulamento do ICMS/PR)

Art. 328. Na venda à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida nota fiscal, para simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (art. 40 do Convênio SINIEF s/n, de 15.12.1970; Ajustes SINIEF 01/1987 e 01/1991).

§ 1o Na hipótese deste artigo, o ICMS será debitado por ocasião da efetiva saída da mercadoria.

§ 2o No caso de venda para entrega futura, por ocasião da efetiva saída global ou parcial da mercadoria, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente, com destaque do valor do imposto, quando devido, indicando-se, além dos requisitos exigidos, como natureza da operação "Remessa - Entrega Futura", bem como o número, a data e o valor da operação da nota fiscal relativa ao simples faturamento.

§ 3o Na hipótese do parágrafo anterior, o imposto deverá ser calculado com a observância do disposto no § 6o do art. 6o.

§ 4o No caso de venda à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial da mercadoria a terceiros, deverá ser emitida nota fiscal:

a) pelo adquirente original, com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário, consignando-se, além dos requisitos exigidos, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento que irá promover a remessa da mercadoria;

b) pelo vendedor remetente:

1. em nome do destinatário, para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do imposto, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão, como natureza da operação, "Remessa por conta e ordem de terceiros", o número, a série, sendo o caso, e a data da emissão da nota fiscal de que trata a alínea anterior, bem como o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do seu emitente;

2. em nome do adquirente original, com destaque do valor do imposto, quando devido, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão, como natureza da operação, "Remessa simbólica - Venda à ordem", o número, a série, sendo o caso, e a data da emissão da nota fiscal prevista no item anterior.

Mencionou a existência de dois códigos CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações utilizados nessa modalidade de transação. Um deles é o 5922, quando o lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura, sendo classificados neste código os registros efetuados a título de simples faturamento decorrente de vendas para entregas futuras. Seu registro depende de o comprador haver adiantado, ou não, o dinheiro relativo ao pagamento da mercadoria a ser entregue no futuro. Inexistindo o adiantamento, basta o registro do compromisso em contas de compensação. Havendo, como alegado no caso em análise, a Impugnante deveria efetuar os seguintes lançamentos:

1. Recebimento da nota fiscal com o CFOP 5922:

Débito: Compras para Entrega Futura (ativo circulante)

Crédito: Fornecedores (passivo circulante)

R\$ XXX,XX

2. Adiantamento em dinheiro (pagamento da nota fiscal)

Débito: Fornecedores (passivo circulante)

Crédito: Caixa/Bancos (ativo circulante)

R\$ XXX,XX

3. Recebimento da mercadoria:

Débito: Estoque Mercadorias (ativo circulante)

Crédito: Compras para Entrega Futura (ativo circulante) R\$ XXX,XX

Veja-se que o lançamento na Conta Fornecedores nasce e perece na mesma data pois quem adianta o numerário não possui nenhuma dívida, mas um direito que é registrado na Conta Compras para Entrega Futura. Por sua vez, a Conta Estoque Mercadorias somente será ativada quando a mercadoria for efetivamente recebida, o que retrata com fidelidade a operação apregoada pela requerente.

Acontece que, como afirmado pela fiscalização e não contraditado pela defesa, tratando-se, por conseguinte, de matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do PAF, não foi esse o método de registro contábil utilizado pela COBRAZEM LTDA.

Como ressaltado pela fiscalização e não confrontado pela interessada, ao invés de assim proceder, a COBRAZEM LTDA adotou a forma de contabilização observada na operação com a nota fiscal no 007388, CFOP 5922, no valor de R\$ 960 mil, datada de 22/05/2010, adotada como modelo de explanação:

Débito: 91125010 – Transitória Fornecedor (CE/APB)

Crédito: 21101010 – Fornecedores (passivo circulante) R\$ 960.000,00

Débito: 11605010 – Derivados de Soja (Estoques)

Crédito: 91125010 – Transitória Fornecedor (CE/APB) R\$ 960.000,00

Como a Conta 91125010 – Transitória Fornecedor (CE/APB) foi debitada e creditada na mesma data e pelo mesmo valor, a contabilização da operação pode muito bem ser assim resumida

Débito: 11605010 – Derivados de Soja (Estoques)

Crédito: 91125010 – Fornecedores (passivo circulante) R\$ 960.000,00

Tendo dessa maneira procedido, ao creditar a Conta Fornecedores a COBRAZEM LTDA registrou a existência de uma obrigação quando o que possui é um direito, relativo ao valor disponibilizado para a outra empresa. Além disso, com o lançamento a débito na Conta Derivados de Soja (Estoques), o que restou contabilizado foi um ingresso de mercadoria que ainda não se concretizou, nem se sabe se em algum de se efetivará, já que o contrato também prevê a possibilidade da devolução em dinheiro.

Não bastasse tudo isso, há que se atentar para a informação que se faz presente no Termo de Encerramento de Diligência e no TVF, quanto aos 63 (sessenta e três) lançamentos da Conta 11640025 – Adiantamento a Fornecedores Pessoas Ligadas, colhida a partir da documentação apresentada pela COBRAZEM LTDA:

- na amostra dos 42 lançamentos a débito na conta (representativos de liberações de recursos, portanto), 22 lançamentos estão embasados em valores faturados pela COBRAZEM LTDA e recebidos por terceiros; 13 em títulos fictos

pagos pela COBRAZEM LTDA; um deles em título ficto recebido pela COBRAZEM LTDA e escriturado de forma inversa; 4 em adiantamentos em dinheiro concedidos pela COBRAZEM LTDA sem causa; e 2 em compras de terceiros pagas pela COBRAZEM LTDA;

• na amostra dos 21 lançamentos a crédito na conta (indicativos de recebimentos de numerários, segundo a fiscalização, ou de mercadorias, de acordo com a defesa), em 17 deles o que se tem são lançamentos sem respaldo documental; e nos 4 restantes foram verificadas aquisições de bens e serviços sem vínculo com os adiantamentos precedentes.

Como pode uma conta cujos lançamentos a débito deveriam representar a disponibilização de recursos para as pessoas ligadas, um direito creditório a ser contra elas exercido no futuro, se encontrar respaldada documentos representativos de valores faturados pela Impugnante e recebidos por terceiros (como encontrado em 22 oportunidades), ou por títulos fictos pagos pela impugnante (em 13 ocasiões) ou, ainda, em compras pagas pela COBRAZEM LTDA, mas pertencentes a terceiros (em 2 dos registros)?

Atentemos para que consta a respeito do lançamento a crédito no valor de R\$ 1.612.577,40, datado de 07/05/2010, cujo histórico foi “REF. DEPOSITO NO BCO FIBRA 06566812 DANFE NR. 00274E 00””, fl. 916, cujos documentos apresentados pela COBRAZEM LTDA foram os seguintes:

- 1) NF 270, CFOP 5501, emitida pela Cobrazem 05/05/2010 tendo como destinatário e empresa Fertilizantes Centro Oeste Ltda, no valor de 1.560.000,00;*
- 2) NF 274, CFOP 5501, emitida pela Cobrazem 06/05/2010 tendo como destinatário e empresa Fertilizantes Centro Oeste Ltda, no valor de R\$ 52.577,40;*
- 3) Memorando emitido pela Soma Corretora de Mercadorias contendo o registro de transferência de 3000 toneladas de farelo de soja da cobrazem para a Fertilizantes Centro Oeste Ltda e a indicação de que o valor da operação deverá ser creditado em 06/05/2010 em conta-corrente da Speraifico Agroindustrial Ltda no Banco Fibra;*
- 4) Recibo emitido pela Cobrazem em 07/05/2010, no valor de R\$ 1.612.577,40, relativo à quitação das duas notas fiscais mencionadas;*
- 5) Recibo com rubrica emitido pela Speraifico Agroindustrial Ltda em 07/05/2010 indicando haver recebido da Cobrazem o valor de R\$ 1.612.577,40 com a indicação "REF FERTILIZANTES CENTRO OESTE LTDA - DEPOSITO NO FIBRA-6566812";*
- 6) Demonstrativo contábil datado de 18/05/2010 debitando a conta 116.40.025- Adiantam a Fornecedores Pessoas Ligadas e creditando a conta 111.05.020- Fundo Fixo de Caixa, no valor de R\$ 1.612.577,40.*

Ante o acima reproduzido, a conclusão da autoridade fiscalizadora foi a seguinte:

Os documentos indicam duas operações de venda de farelo de soja da Cobrazem à empresa Fertilizantes Centro Oeste. O produto da venda,

entretanto, não teve como destino o Caixa da Cobrazem, mas sim o Caixa de sua coligada Sperafico Agroindustrial Ltda.

Trata-se de faturamento ou direito da Cobrazem recebido por outrem o que caracteriza a concessão de mútuo.

No lugar de os documentos atestarem o recebimento de mercadorias, com era de se esperar, ante a versão da defesa, demonstraram a existência de duas vendas de produtos agrícolas que a COBRAZEM LTDA efetivou para a pessoa jurídica Fertilizantes Centro Oeste cujos numerários não tiveram como destino o caixa da alienante, mas sim o da empresa ligada Sperafico Agroindustrial Ltda.

A despeito da gravidade das irregularidades evidenciadas nos fatos acima explanados, que foram informadas para a pessoa jurídica desde o Termo de Encerramento de Diligência, passaram ao largo das considerações que se fizeram presentes na impugnação pela defesa apresentada.

Outra situação que chama a atenção e robustece a versão da fiscalização é a relação encontrada entre os montantes adiantados e os faturamentos declarados pela COBRAZEM LTDA em suas DIPJs: 59.657.541,40

AC da DIPJ	Montante dos adiantamentos	Faturamento	% dos Adiantamentos sobre o Faturamento
2010	31.181.873,58	19.782.245,02	157,83%
2011	31.577.468,49	31.059.812,07	101,67%
2012	25.799.541,30	8.815.484,31	292,66%
Soma	88.558.883,37	59.657.541,40	148,44%

Sabendo-se que na agricultura os ciclos de plantio e de colheita não são longos, o esperado é que após o recebimento do recurso a sua devolução não demore a ocorrer, de forma que a produção agrícola cujo capital foi adiantado seja recepcionada pela COBRAZEM LTDA e por ela comercializada, não havendo como se ter um descompasso tão grande entre os valores liberados às empresas ligadas e aqueles pela Impugnante faturados como o acima apresentado.

É difícil crer que uma empresa que faturou R\$ 59, 65 milhões possua capacidade financeira para adiantar recursos no total de R\$ 88,55 milhões! A não ser que realmente seja o braço financeiro do grupo empresarial, responsável pela concessão dos mútuos financeiros para as demais pessoas físicas e jurídicas a ela ligadas, como apontado pela fiscalização!

Comparemos agora a relação entre os adiantamentos de recursos e os estoques de mercadorias declarados pela empresa contestante:

AC da DIPJ	Montante dos adiantamentos	Estoque de Mercadorias	% dos Adiantamentos sobre o Estoque
2010	31.181.873,58	1.304.135,84	2.290,99
2011	31.577.468,49	1.497.306,56	2.008,95

2012	25.799.541,30	267.146,76	9.557,44
Soma	88.558.883,37	3.068.589,84	2.785,98

Este último demonstrativo torna ainda mais patente a fragilidade da versão pela defendente apresentada, já que no período de três anos teria adiantado recursos no montante de R\$ 88,55 milhões mas os estoques de mercadorias encontrados no final de cada ano não passaram de R\$ 3,06 milhões, o que representa menos de 5% dos valores adiantados. Ressalvo que no demonstrativo acima não foram computados no estoque as mercadorias adentradas e comercializadas durante o ano. Ainda assim, o descompasso é por demais exagerado, incompatível com os fatos narrados pela defendente.

Nesse passo, tendo por devidamente demonstrada a absoluta imprecisão encontrada nos registros contábeis da pessoa jurídica autuada, no sentido de adequadamente registrar a versão pela defesa apregoada, tendo presente o regramento estabelecido pela legislação estadual antes apresentada (art. 328 do RICMS/PR), levando em conta o determinado pelo § 1º do art. 9º do Decreto-Lei no 1.598, de 1977, no sentido de que somente a “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis”, como também o disposto nos contratos pela interessada apresentados, indicativos de que os valores repassados entre as parceiras comerciais serão provados pela contabilização, chego à conclusão de que os argumentos e os documentos apresentados pela defesa não apresentaram suficiência para sustentar a tese por ela arregimentada, de modo que o que deverá prevalecer é versão da fiscalização, segundo a qual “a conta contábil 11640025 – Adiantamento a fornecedores pessoas ligadas foi utilizada pela Cobrazem única e exclusivamente para o registro de mútuos concedidos a empresas e pessoas ligadas na modalidade denominada crédito rotativa”.

A Turma compreende, com algumas ressalvas, que há que se atentar ao princípio da verdade material. Se tal princípio é invocado, cabe a quem invoca fazer prova dos fatos e do direito que o assiste. No presente caso o Contribuinte alega na impugnação, bem como, no recurso voluntário que as operações financeiras foram de compra e venda e que não realizou operações de mútuo e que em nome do princípio da verdade material, assim é que deve ser entendido pelos julgadores. Ocorre que não traz provas aos autos do constatado pela administração fiscal e pela DRJ, portanto, não basta alegar a verdade material, há que se comprovar que os fatos são outros.

Assim, do exposto na decisão ora recorrida, acerca dos fatos e do direito, entendo que não assiste razão do Contribuinte, pois diante da análise das cláusulas contratuais e das demonstrações contábeis, percebe-se que a conta “11640025 - Adiantamento a fornecedores pessoas ligadas” foi utilizada para operações de mútuo, na modalidade de crédito rotativo.

Como entendo que as operações denominadas de “contratos de antecipação de numerários para fomento comercial” são na verdade de operações de crédito, voto por manter a decisão ora recorrida.

b) Da anulação do auto de infração diante da aplicabilidade da alíquota zero – art. 8º do Decreto nº 6.306 de 2007

Neste ponto o Contribuinte requer, subsidiariamente, a anulação do auto de infração, pois como se entendeu no ponto anterior de que as operações são de mútuo, entende que por ser mútuo rural a alíquota a ser aplicada é zero, como prevê o art. 8º do Decreto nº 6.306/2007.

Em que pese os argumentos do Contribuinte, entendo correta a decisão ora recorrida, não lhe sendo aplicável a alíquota zero na apuração do IOF, visto que para se caracterizar como crédito rural, o recorrente teria que estar na qualidade de instituição financeira, o que, por não ser o caso, impede o enquadramento das operações de mútuo como crédito rural. Cito trechos como razões para decidir:

Da aplicabilidade da alíquota zero (inc. IV do art. 8º do Decreto no 6.306, de 2007)

Salientou a defendente que as pessoas jurídicas e as pessoas físicas presentes nos contratos apresentados exercem a atividade rural, o que pode ser comprovado a partir da leitura de seus documentos societários (Anexo III, fls. 1.515/1.561), pelas notas fiscais de entrada e de saída posteriormente juntadas, 1.617/2.559, e pelo contrato de exploração agropecuária em condomínio também disponibilizado (Anexo IV, fls. 1.562/1.573), devendo, na hipótese de não preponderar a versão dos adiantamentos e dos posteriores recebimentos de mercadorias, ser aplicado no caso em julgamento a alíquota zero determinada pelo inc. IV do art. 8º do Decreto no 6.306, de 2007.

Vejamos, pois, a norma pela defesa referida:

Decreto nº 6.306, de 2007

Art. 8º A alíquota do imposto é reduzida a zero na operação de crédito, sem prejuízo do disposto no § 5º: (Redação dada pelo Decreto no 7.011, de 2009)

[...]

IV - rural, destinada a investimento, custeio e comercialização, observado o disposto no § 1º;

[...]

§ 1º No caso de operação de comercialização, na modalidade de desconto de nota promissória rural ou duplicata rural, a alíquota zero é aplicável somente quando o título for emitido em decorrência de venda de produção própria.

O adequado deslinde da problemática em apreciação requer para que se estabeleça o que pode ser entendido como crédito rural, medida que requer a leitura e a interpretação do dispositivo legal adiante reproduzido, extraído da Lei nº 4.829, de 1965, que institucionalizou o crédito rural:

Lei nº 4.829, de 1965

Art. 1º O crédito rural, sistematizado nos termos desta Lei, será distribuído e aplicado de acordo com a política de desenvolvimento da produção rural do País e tendo em vista o bem-estar do povo.

Art. 2º Considera-se crédito rural o suprimento de recursos financeiros por entidades públicas e estabelecimentos de crédito particulares a produtores

rurais ou a suas cooperativas para aplicação exclusiva em atividades que se enquadrem nos objetivos indicados na legislação em vigor.

[demarcou-se]

Como demonstrado, somente poderá ser considerado crédito rural a disponibilização de recursos financeiros quando o supridor for uma entidade pública ou um estabelecimento de crédito privado, o que não se amolda à situação da COBRAZEM LTDA, cujo objetivo social, como abordado na 17ª Alteração Contratual, datada de 06/12/2007, fls. 15/22, é a seguinte: “secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar cereais, industrialização de cereais, indústria de óleo de soja e seus derivados, importação, exportação, serviço de transporte, operações portuárias e comercialização de combustível”.

No mesmo sentido, o regramento contido no § 1º do art. 2º do Regulamento do Crédito Rural, aprovado pelo Decreto no 58.308, de 1966:

Decreto nº 58.380, de 1966

Art 2º Considera-se crédito rural o suprimento de recursos financeiros a produtores rurais ou a suas cooperativas para aplicação exclusiva em atividades que se enquadrem nos objetivos indicados neste regulamento, nos termos da legislação em vigor.

§ 1º O suprimento de recursos a que alude este artigo será feito por instituições financeiras, assim consideradas as pessoas jurídicas públicas, privadas ou de economia mista que tenham como atividades principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros.

[demarcou-se]

Questão similar já foi enfrentada pelo CARF, que não destoou do entendimento acima apresentado:

Acórdão nº 3403-003.415, de 13/11/2014

CRÉDITO RURAL. REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DO IOF. A ausência de uma condição essencial para caracterização do crédito rural a qualidade de instituição financeira por parte do mutuante impede o enquadramento dos mútuos realizados a empresas que atuam no ramo agropecuário no conceito legal de crédito rural, não fazendo jus, portanto, à redução de alíquota pretendida.

Nesse quadrante, sendo sabedor de que a autuada não ostenta a qualidade de instituição financeira, não faz jus ao comando legal contido no inc. IV do art. 8º do Decreto no 6.306, de 2007, não lhe sendo aplicável a alíquota zero na tributação do IOF, como era a sua pretensão.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso no que diz respeito a alegada aplicação de alíquota zero de acordo o art. 8º do Decreto nº 6.306/2007.

c) Da alíquota adicional do IOF de acordo com o art. 8, § 5º, do Decreto nº 6.306/2007

Este ponto é decorrente do ponto anterior, visto que o Contribuinte alegou que por ser mútuo rural, o que equivaleria a crédito rural, a alíquota a ser aplicada seria zero. O que no nosso entender não procede como acima exposto pelo fato do Contribuinte não ser uma instituição financeira.

Alega o Contribuinte neste ponto às folhas 2852:

Entretanto, não há que se falar em manutenção dos débitos tributários constituídos com base na alíquota adicional do IOF (0,38%), pois, como visto acima, o crédito rural, logo, no auto de infração deveria constar o art. 8º, § 5º, do Decreto nº 6.306/2007 como fundamento legal para subsidiar o lançamento tributário de IOF com base na alíquota adicional.

No caso, o AFRFB utilizou o § 4º do art. 7º do Decreto nº 6.306/2007 para fundamentar legalmente o lançamento tributário de IOF com base na alíquota adicional, conforme demonstra o termo de constatação fiscal (fl. 1.355).

Entendo que neste caso não assiste razão ao Contribuinte, e, para demonstrar as razões, cito trecho do acórdão ora recorrido que bem fundamentam a decisão o correto entendimento:

Da alíquota adicional do IOF (art. 8º, § 5º do Decreto nº 6.306, de 2007)

Como estudado, são duas as alíquotas previstas na legislação do IOF: a que incide sobre o saldo devedor diário, de 0,0041%; e a chamada alíquota adicional, incidente sobre o valor de cada uma nova operação de crédito, no percentual de 0,38%.

No caso da alíquota incidente sobre o saldo devedor diário de 0,0041%, sob a alegação a natureza ruralista do crédito, pretendia a defendente que fosse considerada a aplicação da alíquota zero, tópico que foi abordado no item precedente e, como sabido, não se confirmou.

Quanto à alíquota adicional exigível no percentual de 0,38%, afirmou a defendente ter por previsão legal o § 5º do art. 8º do Decreto nº 6.306, de 2007, mas que na fundamentação legal da autuação a autoridade lançadora sinalizou para o § 4º do art. 7º, também do Decreto nº 6.306, de 2007, conforme faz prova o TVF, fl. 1.355, em razão do que os débitos tributários relacionados à alíquota adicional devem ser desconstituídos pois, tendo dessa forma procedido, a autoridade lançadora infringiu o regramento contido no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

Cotejando-se as fls. 1.354/1.355, o que se tem é a reprodução do art. 7º da Instrução Normativa nº 907, de 2009, e não a legislação presente no Decreto nº 6.308, de 2007, como apontado pela defendente, tendo a autoridade fiscal discorrido sobre as modalidades de créditos previstas, que são as operações sem valor de capital definido (crédito rotativo) e as operações com o valor do capital estabelecido. Mais adiante, acresceu que na primeira modalidade (que diz respeito àquela objeto da autuação) o tributo incide sobre duas bases de cálculo distintas, uma composta pela totalização mensal dos saldos devedores diários (com alíquota de 0,0041%), enquanto a outra é representada pela entrega do numerário inicial e liberações subsequentes (com alíquota de 0,38%). Mais adiante, afirmou que os contratos apresentados pela fiscalizada, os elementos apresentados no Termo de Encerramento de Diligência e os indícios complementares no TVF coletados levaram a autoridade fiscalizadora a concluir que a situação do contribuinte se amolda ao que é conhecido como crédito rotativo, sendo-lhe aplicada a tributação determinada pelo § 2º do art. 7º:

Instrução Normativa RFB nº 907, de 2009

Art. 7º O IOF incidente sobre operações de crédito concedido por pessoas jurídicas não financeiras, de que trata o art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, incide somente sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma.

[...]

§ 2º Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente sem definição do valor de principal, a base de cálculo será o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês.

[...]

§ 4º O imposto incidirá às seguintes alíquotas:

I - na hipótese prevista no § 2o, 0,0041% (quarenta e um décimos de milésimo por cento), acrescida da alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) de que trata o § 16 do art. 7o do Decreto nº 6.306, de 2007;

[...]

Na verdade, o § o aludido pela autoridade lançadora estabelece uma parcela da base de cálculo, o somatório dos saldos devedores diários, aplicável nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente sem definição do valor principal, cuja alíquota de 0,0041 é demarcada pelo inc. I do § 4º, o que poderia representar uma pequena imprecisão, nada mais do que isso, não lhe cabendo cominar a pena de nulidade do lançamento, a qual somente poderá ser aplicável nas hipóteses estabelecidas pelo art. 59 do PAF:

Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Certificando-se de que o lançamento foi efetivado por autoridade administrativa competente, como de fato o foi, e que a questão apontada pela Impugnante não representou qualquer preterição ao seu direito de defesa, a qual foi apresentada com argumentos que bem demonstraram haver o sujeito passivo compreendido perfeitamente a infração que lhe foi imputada.

Saliento, ademais, que na fundamentação legal constante do auto de infração apresentado ao sujeito passivo, fl. 1.342, foram registrados os seguintes dispositivos legais: art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999; art. 2º, inc. I, alínea “c”, do 3º ao 7º, e do 47 ao 49 do Decreto nº 6.306, de 2007; e art. 7º da Instrução Normativa nº 907, de 2009.

Com relevo, se o AFRFB utilizou na fundamentação legal da autuação o art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 907, de 2007, o fez em sua integralidade, não restando

dúvida de que assim procedendo abarcou a fundamentação legal do adicional do IOF (constante do inc. I do § 4º do art. 7º), argumento que se mostra hábil para abater de vez a pretendida decretação de nulidade do lançamento que, como demonstrado, foi materializado sem qualquer ofensa o art. 10 do PAF, como alegado pela interessada.

Ainda que houvesse uma equivocada fundamentação legal, o que de fato não ocorreu, ainda assim a jurisprudência consolidada no contencioso administrativo é no sentido de que se a impugnação apresentada demonstra que o sujeito passivo bem compreendeu a infração que lhe foi imputada, defendendo-se a contento, fica afastada a suscitada preterição do direito de defesa:

Acórdão CARF nº 1401-001.672 de 06/07/2016

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. Inexiste preterição do direito de defesa quando toda a matéria fática e legal foi extensivamente descrita na autuação e tão bem compreendida que a empresa autuada não se esquivou de produzir em suas peças impugnatória e recursal toda a sorte de argumentos que julgou oportunos para a sua defesa.

Acórdão Conselho de Contribuintes nº 101-96.619 de 06/03/2008

NULIDADE — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento. Se a autuada revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Por assim entender, voto por negar provimento neste ponto ao recurso do Contribuinte.

d) Da recomposição do saldo devedor do ano-calendário 2008

O Contribuinte alega que a autoridade administrativa fiscal computou no cálculo do IOF valores de fatos geradores atingidos pela decadência.

Em relação a recomposição do saldo devedor referente ao ano-calendário de 2008 e a questão da mensuração da parcela inicial do lançamento, este foi o entendimento da decisão recorrida:

Como relatado, na mensuração da parcela inicial do lançamento incidente sobre os saldos devedores diários, estabelecida a partir de 01/01/2010, a autoridade lançadora levou em consideração o saldo encontrado naquela data na Conta 11640025 – Adiantamento a Fornecedores Pessoas Ligadas, nele computando todas as liberações de recursos efetuadas com base nos contratos pela pessoa jurídica apresentados, datados de 05/01/2007, de 31/03/2007 e de 31/08/2008.

Como a Impugnante foi notificada da autuação em julho de 2014, ao invocar a regra contida no inc. I do art. 173 do CTN, pretende ser exonerada da parcela do lançamento decorrente dos recursos financeiros liberados anteriormente ao ano de 2009, o que se deu sob o argumento de que tais valores não mais poderiam ser exigidos em virtude de os créditos tributários a eles correspondentes estarem

extintos em razão da configuração da decadência do direito de lançar (inc. V do art. 156 do CTN) .

Na atual conjuntura, quanto aos tributos administrados pela RFB, é pacífico o entendimento de que a legislação tributária atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem o prévio exame da autoridade administrativa, enquadrando-se na modalidade de prevista no § 4º do art. 150 do CTN, referindo-se ao chamado lançamento por homologação.

Nessa modalidade de lançamento, tendo o sujeito passivo efetuado o recolhimento do tributo, cabe à Fazenda Pública homologá-lo ou proceder ao lançamento de ofício, caso o montante pago não extinga totalmente a dívida. Transcorrido o prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador, sem que o fisco tenha se pronunciado, ocorre a chamada homologação tácita, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

É o que se depreende da leitura do § 4º do art. 150 do CTN, *in litteris*:

Lei nº 5.172, de 1966 (CTN)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[destacou-se]

Por outro lado, não tendo o contribuinte efetuado o recolhimento do tributo, ou se tratando de dolo, fraude ou simulação, em conformidade com interpretação extraída da combinação do inc. V do art. 149 com o inc. I do art. 173, ambos do CTN, o termo inicial do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

Lei nº 5.172, de 1966 (CTN)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Nesses termos, o não pagamento antecipado ou a comprovada prática de dolo, fraude ou simulação, tem o condão de postergar o termo inicial do lustro decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que seria possível o lançamento.

A corroborar com este entendimento, tem-se a doutrina de LUCIANO AMARO, para quem

A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude e simulação. Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra geral do art. 173, I. Essa solução não é boa, mas não vemos outra “de lege lata”. A possibilidade de o lançamento poder ser feita a qualquer tempo, é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional [...]. Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinidamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito.

Nessa mesma direção, veja-se ainda o entendimento de SACHA CALMON, professado nos seguintes termos:

Em ocorrendo, todavia, fraude ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo da obrigação tributária do imposto sujeito a “lançamento por homologação”, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o “dies a quo” do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Este também é o entendimento manifestado pelos órgãos julgadores da Administração Pública Federal. A título ilustrativo, seguem as ementas infra:

Acórdão no 10-39260, de 17/06/2012 – DRJ Porto Alegre

DECADÊNCIA. Nas hipóteses em que inexistente pagamento antecipado ou em que estiver comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento é disciplinada pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), que fixa como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acórdão no 06-37308, DE 14/06/2012 – DRJ Curitiba

DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTOS ANTECIPADOS. DECADÊNCIA. Tendo sido caracterizado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, aplica-se a regra de decadência do art. 173, I do CTN, mesmo tendo sido antecipados

pelo contribuinte os pagamentos dos tributos que se caracterizam como lançamentos por homologação.

Acórdão no 9202-002.133, de 10/05/2012 – CARF

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN. O art. 62A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp no 973.733 SC, decidido na sistemática do art. 543C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, § 4o, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

Acórdão no 2102-001.918, de 18/04/2012 – CARF

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

[destaques acrescidos]

Tem-se, portanto, remansosa jurisprudência no sentido de que, na hipótese de haver pagamento antecipado, o prazo será de 5 (cinco) anos contado do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN). Por outro lado, inexistente o pagamento ou, ainda, nos casos de dolo, fraude ou simulação, o início da contagem do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (art. 173, inc. I, CTN).

No caso em apreciação, a despeito de a multa de ofício não haver sido qualificada para o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), entendeu a fiscalização que a situação nos autos tratada implica em efetuar “o enquadramento da conduta no artigo 1º, incisos I e II, e artigo 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27/12/1990”, de modo que a ação fiscal “deu origem à Representação Fiscal para Fins Penais constante do Processo nº 10935.722336/2014-43, conforme determina a Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010”.

Nesse compasso, comprovada a legitimidade da tese defendida da fiscalização, como antes demonstrado, o termo inicial do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inc. I, CTN).

Cabe ainda registrar que a aplicabilidade do regramento contido no inc. I do art. 173 diz respeito a aspecto em relação ao qual aquiesceu o sujeito passivo, que em sua defesa consignou que “considerando o disposto pelo art. 173, inc. I, do CTN, foram atingidos pela decadência os supostos fatos geradores do IOF ocorridos anteriormente ao ano de 2009”.

Dessarte, sabendo-se que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, o lançamento relacionado a janeiro de 2010 (fato gerador mais antigo, dentre os autuados),

teoricamente poderia ter sido efetuado a partir fevereiro de 2010, deslocando-se o termo inicial do prazo decadencial para o dia 01/01/2011, procedimento com base no qual se obtém como data limite para a notificação da pessoa jurídica o dia 01/01/2016, de modo que na data da ciência da interessada, o dia 24/07/2014, nenhuma parcela do lançamento havia decaído.

No que se relaciona à recomposição do saldo devedor considerado na autuação, nos termos pretendidos pela demandante, a apreciação da questão requer que voltemos a reproduzir a norma infralegal que estabelece a base de cálculo do IOF, na hipótese de operações de crédito realizadas sem definição do principal, como verificado caso em julgamento:

Instrução Normativa RFB no 907, de 2009

Art. 7o O IOF incidente sobre operações de crédito concedido por pessoas jurídicas não financeiras, de que trata o art. 13 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, incide somente sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma.

[...]

§ 2o Nas operações de crédito realizadas por meio de conta corrente sem definição do valor de principal, a base de cálculo será o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês.

[...]

§ 4o O imposto incidirá às seguintes alíquotas:

I - na hipótese prevista no § 2o, 0,0041% (quarenta e um décimos de milésimo por cento), acrescida da alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) de que trata o § 16 do art. 7o do Decreto no 6.306, de 2007;

[...][sublinhou-se]

O art. 7o da IN RFB no 907, de 2009, foi o fundamento legal registrado pela fiscalização no auto de infração em debate, convém repisar, tratando-se de dispositivo legal a estabelecer que no caso de operações de crédito realizadas por meio de conta corrente sem definição do valor de principal ter-se-á a incidência da alíquota de 0,0041% sobre o somatório dos saldos devedores diários que for apurado ao final de cada mês.

Assim, não estando o lançamento correspondente ao mês de janeiro/2010 atingido pela decadência, como acima demonstrado, na mensuração de sua base de cálculo haverá que ser computado o somatório dos saldos devedores existentes entre os dias 01/01/2010 e 31/01/2010, inexistindo previsão legal a amparar a exclusão de saldos devedores decorrentes de lançamentos anteriores ao ano de 2009, como foi suscitado pela defendente.

São duas questões postas neste ponto: a questão da decadência do direito da administração fiscal proceder com os lançamentos do tributo devido, e, a questão do saldo devedor inicial que compõem a base de cálculo do IOF.

Em relação a primeira questão é correto o entendimento da administração fiscal, bem como da DRJ. Já em relação a segunda questão, do saldo devedor que compõem a base de cálculo do IOF, entendo correto a posição do Contribuinte.

Percebe-se que o lançamento tributário foi calculado de acordo com o previsto no Decreto nº 6.306/2007 que assim estabelece:

Art. 7º A base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF são:

I - na operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito:

a) quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação:

1. mutuário pessoa jurídica: 0,0041%; (...)

Já em relação ao fato gerador do IOF assim estabelece o Decreto nº 6.306/2007:

Art. 3º O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado :

§ 1º Entende-se ocorrido o fato gerador e devido o IOF sobre operação de crédito:

I - na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado;

II - no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada;

III - na data do adiantamento a depositante, assim considerado o saldo a descoberto em conta de depósito;

IV - na data do registro efetuado em conta devedora por crédito liquidado no exterior;

V - na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito;

VI - na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados, observado o disposto nos §§ 7º e 10 do art. 7º;

VII - na data do lançamento contábil, em relação às operações e às transferências internas que não tenham classificação específica, mas que, pela sua natureza, se enquadrem como operações de crédito.

De acordo com a legislação entendo que a apuração dos saldos devedores diários, que é a base de cálculo do IOF, não se pode computar valores que foram transacionados em períodos anteriores atingidos pelo prazo decadencial posto pelo art. 173, I do CTN no presente caso. Portanto, a dívida acumulada atingida pela decadência não pode ser computada na base de cálculo do IOF.

O lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos antes do ano de 2009 deveriam ter sido lançados em 1 de janeiro de 2014, isto é, cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o IOF poderia ser lançado conforme dispõe o art. 173, I do

CTN. Constata-se que o lançamento efetivou-se em 17 de julho de 2014, sendo o Contribuinte citado em 24 de julho de 2014.

Desta forma, voto por dar provimento ao recurso do Contribuinte por entender extinto o crédito tributário referente as operações de crédito realizadas em 2008.

Conclusão

De acordo com os autos do processo e da legislação de regência, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário do Contribuinte, para manter a decisão ora recorrida e apenas com o afastamento dos lançamentos referentes aos fatos geradores atingidos pela decadência, devendo ser excluídos da base de cálculo do IOF.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen