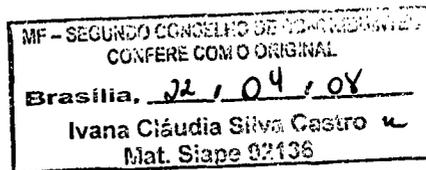




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 13808.000809/2002-68
Recurso nº 137.765 De Ofício
Matéria IOF
Acórdão nº 202-18.883
Sessão de 12 de março de 2008
Recorrente DRJ EM CAMPINAS - SP
Interessado COM. E INDÚSTRIAS BRASILEIRAS COINBRA S/A (Nova denominação:
Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A)



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

Período de apuração: 23/06/1997 a 27/06/1997

A Administração Pública é norteada por princípios conducentes à segurança jurídica, dentre os quais o da legalidade. A tipicidade, relação entre o tipo e a conduta, é desdobramento do Princípio da legalidade e sua observância é imprescindível à correta imputação de pena. O não cumprimento de requisito formal pelo ato administrativo de lançamento (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), impõe a anulação do lançamento.

RO. IOF/CÂMBIO.

A incidência do IOF, na modalidade câmbio, pressupõe a realização de operação troca entre moedas. Cabe à autoridade fiscal a demonstração de que o fato gerador do tributo ocorreu. Ausentes dos autos provas que sustentem a tese fiscal de que tais operações existiram, afasta-se a exigência.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

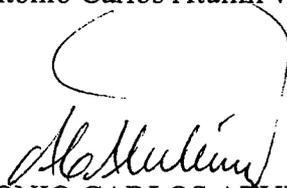
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao

Processo nº 13808.000809/2002-68
Acórdão n.º 202-18.883

| |
|--|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE FISCALIAZ CONFERE COMO ORIGINAL Brasília, 12 / 04 / 07 Ivana Cláudia Silva Castro ~ Mat. Sispac 92136 |
|--|

| |
|-------------------------------|
| CC02/C02 Fls. 138 _____ |
|-------------------------------|

recurso de ofício. Os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer e Antonio Carlos Atulim votaram pelas conclusões.



ANTONIO CARLOS ATULIM

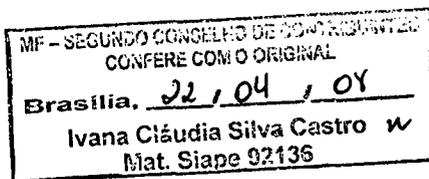
Presidente



MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente) e Antônio Lisboa Cardoso.



Relatório

Trata-se da análise de recurso de ofício.

Por bem expor a matéria reproduzo o relatório contido na decisão recorrida:

“Trata-se de Auto de Infração do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro – IOF, fls. 101/105, que constituiu o crédito tributário total de R\$ 993.330,87, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 27/03/2002.

02 - No Termo de Verificação Fiscal de fls. 89/100 a autoridade contextualiza da seguinte forma a autuação:

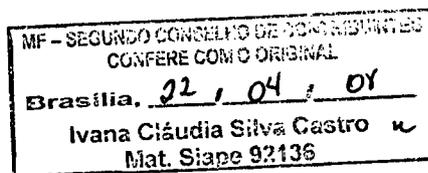
‘II – Da Evasão de Divisas

Através do memorando ‘MEMO SEPAF nº 923/2001 ce/sepaf/5938/5939/5945/2002’ foi-nos encaminhada Representação Fiscal datada de 12/07/2001, segundo a qual estariam ocorrendo práticas comerciais, contábeis e financeiras que visariam a evasão de tributos federais em valores expressivos. Segundo as autoridades representantes, haveria evasão de IOF e de IRRF quando da contratação de empréstimos externos, sendo que a evasão do primeiro ocorreria no ingresso dos recursos (capital) e do segundo no pagamento de juros (passivos), conforme procedimento relatado a seguir.

A representação fiscal tomou como ponto de partida a empresa RBS Participações S/A, a qual promoveu diversos contratos de câmbio ou através da denominada conta CC5, sem registrar tais operações no Banco Central. Essa empresa obteve empréstimos externos em moeda estrangeira de uma empresa ligada com sede no exterior. Com esses recursos, comprou títulos de governos estrangeiros, que permaneceram custodiados no exterior. Em seguida, vendeu esses títulos a empresas brasileiras, obtendo recursos em reais, o que de fato visava. Para devolução dos recursos fez o caminho inverso: comprou de empresas brasileiras títulos internacionais custodiados no exterior, entregando valores em reais e em seguida vendeu referidos títulos no exterior ou os deu em pagamento do empréstimo e juros externos, quitando sua dívida.

A empresa fiscalizada faz parte da relação de empresas que negociaram com a RBS Participações S/A os títulos externos referidos.

.....
Examinados os documentos e demonstrativos apresentados, bem como os registros contábeis, chegamos à conclusão de que a empresa em questão realizou operações inversas ao relatado na representação fiscal, ou seja, remeteu ao exterior, em datas de 04/10/1996 e de 27/12/1996, à empresa coligada COINBRA INTERNATIONAL LIMITED, títulos ‘FRB’, adquiridos da RBS e custodiados pelo



BANCO CREDIT LYONNAIS S/A com sede em Montevideo, Uruguai, cujo total remetido em duas parcelas perfazia, em moeda da época, o valor de R\$ 17.606.125,09 (...). Essas remessas, ocorridas no ano-calendário de 1996, foram regidas por contrato de mútuo celebrado entre a coligada no exterior e a fiscalizada, sendo que na contabilidade desta registrou-se um ativo financeiro a longo prazo. Nesta operação não constatamos ilícito fiscal que ensejasse a cobrança de IOF ou de qualquer outro tributo, já que a empresa registrou corretamente a operação em seus livros contábeis e fiscais.

Por outro lado, quando do retorno dos recursos (ingresso), ocorrido respectivamente em 23/06/1997 e 27/06/1997, cujos montantes respectivos foram de R\$ 10.777.861,81 (...) e de R\$ 7.557.395,70 (...), não foi recolhido o IOF, tendo sido utilizado o mecanismo citado na representação fiscal.

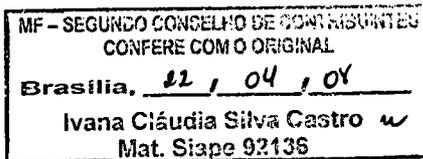
A diferença entre o capital remetido ao exterior e o retornado ao final do contrato de mútuo, correspondente aos juros ativos pagos pela empresa externa, foi corretamente escriturada como receita da fiscalizada e portanto oferecida à tributação para compor a base de cálculo do IRPJ e de seus reflexos. Inexiste, pois, neste caso, IRRF a ser cobrado, uma vez que os valores traduzem-se em receitas operacionais da fiscalizada, diferentemente da representação, que tratava de juros passivos.

Sintetizando os fatos tem-se o que segue:

No primeiro momento após adquirir a titularidade dos Ativos Financeiros a adquirente (Comércio e Indústrias Brasileiras Coinbra S/A) procedeu a venda dos mesmos para COINBRA INTERNATIONAL LTD, com liquidação imediata através do empréstimo, Contrato de Mútuo (Purchase Agreement), onde a partir de então houve a incidência de Juros e Variação Cambial, tendo sido oferecido o total do ônus à tributação conforme legislação de regência do IRPJ e reflexos, conforme citados anteriormente e também demonstrado no (ANEXO I).

No segundo momento, a empresa Comercio e Indústrias Brasileira Coinbra S/A adquire Ativos Financeiros de COINBRA INTERNATIONAL LTD., com liquidação imediata através da amortização do empréstimo, Contrato de Mútuo (Purchase Agreement) citado no primeiro momento acima, com posterior venda a vista (Recebimento em Reais no Brasil), onde prevaleceu a caracterização da entrada de recursos sujeitos à tributação do Imposto Sobre Operações Financeiras, de acordo com a legislação vigente na época e também demonstrado no (ANEXO I).

Desse modo, sobre os ingressos de capital acima relatados lavrou-se, outrossim, Auto de Infração para cobrança do Imposto Sobre Operações Financeiras sobre os montantes acima indicados, conforme demonstrativo em anexo, de acordo com legislação de regência à época dos fatos.'



03 – Cientificado do lançamento em 24/04/2002, o sujeito passivo apresentou impugnação em 24/05/2002, fls. 107/112, alegando, em síntese, que:

'Improcede a exigência fiscal, conforme se demonstrará adiante.

Primeiro, porque a autuação não foi devidamente fundamentada. Nesse sentido, observa-se, sobre o enquadramento legal apenas um alerta, vazado nos termos seguintes:

'Caro usuário, verifique o enquadramento da infração, para fatos geradores anteriores a 1997, fazer referência à Resolução nº 1.301/87, e legislações posteriores; a partir do AC 1997, no Regulamento do IOF, Decreto nº 2.219/97'

A verdade é que não cabe ao contribuinte 'verificar' o enquadramento legal de infração que supostamente tenha cometido, mas, à autoridade administrativa autuante.

.....
Ao deixar, portanto, de identificar o dispositivo legal supostamente infringido, exigido nos termos acima reproduzidos, a autoridade administrativa está cerceando o direito de defesa da autuada.

Em segundo lugar, ainda que se superada ficasse a deficiência relativa à falta de indicação da disposição legal infringida, deve-se analisar a legislação que disciplina a incidência do imposto sobre operações de câmbio, para verificar se as operações realizadas pela autuada, e descritas no Termo de Verificação Fiscal, subsumem-se ao tipo descrito pela norma legal.

A Lei nº 8.894, de 21/06/94, que atualmente trata do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, assim dispõe em seus artigos 5º e 6º:

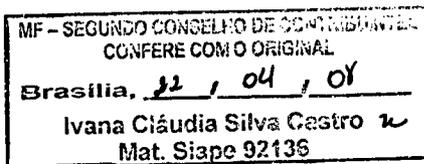
'Art. 5º O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF), incidente sobre operações de câmbio será cobrado à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o valor de liquidação da operação cambial.

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá reduzir e restabelecer a alíquota fixada neste artigo, tendo em vista os objetivos das políticas monetária, cambial e fiscal.

Art. 6º São contribuintes do IOF incidente sobre operações de câmbio os compradores ou vendedores da moeda estrangeira na operação referente a transferência financeira para ou do exterior, respectivamente.'

.....
De outra banda, o regulamento do mesmo Imposto (...), aprovado pelo Decreto nº 2.219, de 02 de maio de 1997, no Título III – Da Incidência sobre Operações de Câmbio, Capítulo I – Do Fato Gerador e Capítulo II – Dos Contribuintes e Dos Responsáveis, traz as seguintes disposições:

J
P



[segue-se a transcrição dos artigos 11 e 12 do RIOF]

Pois bem, o critério material da regra-matriz do imposto sobre operações de câmbio é realizar operações de câmbio, assim entendidos os negócios jurídicos consistentes na entrega de uma determinada moeda a alguém em contrapartida de outra moeda recebida (...).

Nesse sentido, para que surja, no campo tributário, o fato imponible que fundamente a incidência da norma inserida no art. 5º da Lei nº 8.894/94, é necessário que se verifique a realização de uma operação de câmbio. Sem a ocorrência dessa operação, nos estritos termos definidos pela legislação cambial, não há que se falar em incidência do IOF.

Operações de câmbio, conforme sabido, somente podem ser executadas através de instituições financeiras autorizadas pelo Banco Central do Brasil, estando vedada a realização de operações privadas de câmbio no território brasileiro fora dos mercados autorizados para tanto (...).

Em vista disso, a questão que se coloca é: as transações realizadas pela autuada, e descritas no Termo de Verificação Fiscal, implicaram na celebração de 'operações de câmbio', que dessem motivo à incidência do comando normativo inserido no art. 5º da Lei 8.894/94?

À toda evidência, não!

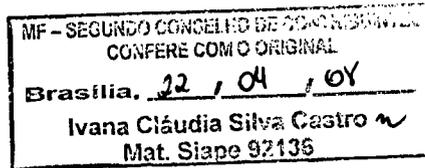
Veja-se: a autuada, na condição de detentora de títulos (FRB) emitidos por governo estrangeiro, custodiados em banco localizado no exterior, vendeu-os, pura e simplesmente, a sua coligada Coinbra International Ltd., e recebeu o preço da transação (venda dos títulos), conforme indicado no Termo de Verificação Fiscal, via lançamento a débito da conta da compradora (Coinbra International Ltd.), no âmbito do Contrato de Mútuo (Purchase Agreement) existente entre as partes.

Nessas condições, não ocorreu operação de câmbio que ensejasse a incidência do IOF, uma vez que as transações liquidaram-se dentro de uma conta de mútuo, conforme estabelecido em Contrato de Mútuo (...) entre as Companhias, devidamente contabilizado nos livros da autuada, com todos os reflexos inerentes às movimentações financeiras decorrentes do contrato (variação cambial, juros, etc), conforme demonstrado e reconhecido pela autoridade administrativa.

Isto posto, requer-se a declaração de insubsistência da autuação, seja pela falta de enquadramento legal da suposta infração, seja pelo fato de que as transações realizadas não implicaram na celebração de contrato de câmbio, tendo em vista que a liquidação do preço da venda dos títulos, da autuada para a Coinbra International Ltd., ocorreu via compensação em conta de mútuo, devidamente contabilizada, conforme reportado no Termo de Verificação Fiscal, razão pela qual não pode incidir a norma do art. 5º da Lei nº 8.894/94."

Por meio do Acórdão DRJ/CPS nº 11.491, de 24 de novembro de 2005, os julgadores da 3ª Turma da DRJ em Campinas - SP, por unanimidade de votos, JULGARAM IMPROCEDENTE o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

J *P*



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

Data do fato gerador: 23/06/1997, 27/06/1997

Ementa: IOF. Títulos Custodiados no Exterior. Operações de Câmbio. Falta de Provas.

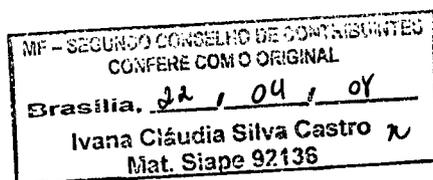
A incidência do IOF, na modalidade câmbio, pressupõe a realização de operação troca entre moedas. Cabe à autoridade fiscal a demonstração de que o fato gerador do tributo ocorreu. Ausentes dos autos de provas que sustentem a tese fiscal de que tais operações existiram, afasta-se a exigência.

Lançamento Improcedente”.

Desse ato, a DRJ recorreu de ofício, ao Conselho de Contribuintes, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/1993 e 9.532/1997, e nos termos do art. 2º da Portaria MF nº 375, de 07/12/2001.

É o Relatório.





Voto

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

A questão que se coloca para análise deste Colegiado é simplesmente definir se as transações realizadas pela ora interessada, e descritas no Termo de Verificação Fiscal, implicariam celebração de “operações de câmbio” que dessem motivo à incidência do comando normativo inserido no art. 5º da Lei nº 8.894/94.

Para melhor análise reproduzo o voto:

“05 – A contestação ao lançamento inicia por questionar a ausência de indicação de seus dos fundamentos legais.

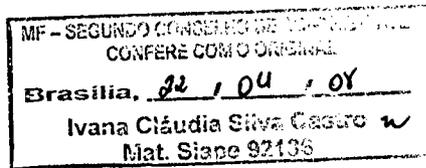
06 – Efetivamente, não há no corpo do Auto de Infração ou no Termo de Verificação Fiscal menção aos dispositivos legais cuja infração levou à autuação. Não obstante, a descrição dos fatos contidas neste último documento permite a compreensão do contexto que motivou a lavratura do Auto de Infração. Tanto é assim que a contribuinte pôde apresentar os argumentos que entendeu serem de forma a afastar a exigência.

07 – Assim, apesar da lacuna formal, não houve prejuízos ao sujeito passivo que ensejassem o acatamento da tese de que houve cerceamento do direito de defesa.

08 – Dito isso, passa-se ao mérito do lançamento, ligado, diretamente, à ocorrência ou não de operações de câmbio passíveis de incidência do IOF.

09 – A autoridade fiscal traz como fundamentos fáticos para o lançamento operações realizadas entre a autuada e empresa a ela ligada situada no exterior. Resumindo o já exposto, a autuada adquiriu de empresa brasileira títulos custodiados no exterior e com eles realizou operação de mútuo com a empresa estrangeira sua ligada. Ao fim do prazo acordado, tais títulos foram devolvidos à autuada, quitando o mútuo correspondente. O resumo numérico das operações está em demonstrativo de autoria da contribuinte e juntado à fl. 66. A autoridade fiscal não apontou qualquer irregularidade na cessão dos títulos por ocasião da constituição do mútuo. Na quitação do mútuo, no entanto, avaliou que houve falta de pagamento do IOF. Nas suas palavras:

‘No segundo momento, a empresa Comércio e Indústrias Brasileiras Coinbra S/A adquire Ativos Financeiros de COINBRA INTERNATIONAL LTD., com liquidação imediata através da amortização do empréstimo, Contrato de Mútuo (Purchase Agreement) citado no primeiro momento acima, com posterior venda a vista (Recebimento em Reais no Brasil), onde prevaleceu a caracterização da entrada de recursos sujeitos à tributação do Imposto Sobre



Operações Financeiras, de acordo com a legislação vigente na época e também demonstrado no (ANEXO I).'

10 – O Decreto nº 2.219, de 02 de maio de 1997, vigente à época dos fatos, regulava a incidência o IOF-câmbio no seu art. 11, cuja redação é a seguinte:

'DO FATO GERADOR

Art. 11. O fato gerador do IOF é a entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este (Lei nº 5.172/66, art. 63, inciso II).'

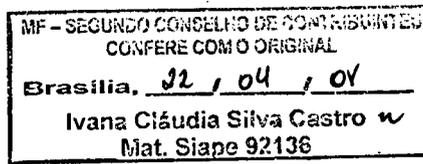
11 – Na esteira de tal definição, de resto fundada no Código Tributário Nacional, e tendo em conta a descrição dos fatos feita pela fiscalização, a solução da presente controvérsia passa, necessariamente, pela definição do momento de materialização do fato gerador do IOF-Câmbio.

12 – Operações de câmbio consistem, em essência, na compra e venda de moedas, mediante a troca em espécie ou por meio de títulos representativos. Envolvidas nas operações estão sempre duas moedas, dois padrões monetários de curso especial ou preferencial em um dado espaço nacional. A noção de economia nacional é central na percepção do fenômeno cambial. No Brasil, a moeda nacional tem curso forçado, ou seja, as operações econômico/financeiras em seu âmbito são obrigatoriamente denominadas e suportadas em reais. Assim é que um detentor de moeda estrangeira no território brasileiro haverá de efetuar a sua troca pela moeda nacional para poder fazer uso de seu poder de compra. Da mesma forma, transação denominada em moeda estrangeira, envolvendo remessa para o exterior, requer a operação de câmbio que a converta no equivalente.

13 – No caso sob exame, a atuada adquiriu os títulos no mercado interno, com entrega de reais, sem a necessidade de internação ou remessa de moeda estrangeira. Nesse momento, constituiu-se um item de Ativo denominado em moeda nacional, embora sua custódia estivesse situada no exterior.

14 – Num segundo momento, a propriedade de tais títulos foi transferida para a empresa estrangeira, tendo como contrapartida a constituição de um mútuo, também denominado em moeda nacional. Assim, houve uma transferência de itens na composição do patrimônio da atuada. Aqui também, não houve envio ou recebimento de moeda, mantendo-se a cessão dos títulos nos limites da contabilidade.

15 – A operação de quitação do mútuo por meio do retorno dos títulos à titularidade da atuada tem natureza semelhante, de vez que se confina à contabilidade. Se não houve incidência na constituição do mútuo, também sua reversão contábil não constitui fato gerador do IOF-Câmbio. Corroborando tal entendimento o fato de que autoridade fiscal não vislumbrou qualquer incidência tributária nesse momento.



16 – Importante fixar que o fato de o Decreto nº 2.219, de 1997, fazer referência à possibilidade de a entrega ou colocação à disposição de moeda se faça por meio de documento que a represente, não afasta a troca de moedas que é própria da natureza das operações de câmbio. Ainda que não exista a troca física de moedas emitidas por diferentes autoridades monetárias nacionais, o documento há de representá-las sem prejuízo de suas naturezas de disponibilidades líquidas.

17 – Interessante notar que, para que a autuada dispusesse do montante equivalente aos títulos em moeda nacional, haveria antes de convertê-los na moeda estrangeira para, aí então, efetuar a compra e venda própria das operações de câmbio. Vê-se, então, que os títulos aqui envolvidos não representam moedas.

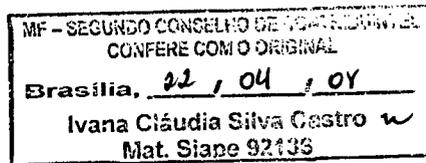
18 – Assim, o fato gerador vislumbrado pela autoridade fiscal não pode ser localizado na mutação patrimonial envolvendo a constituição ou quitação do mútuo.

19 – Por outro lado, a autoridade fiscal, parece se referir ao momento de venda dos títulos pela autuada no mercado interno como sendo aquele em que se deu a incidência do IOF, quando diz que teria ocorrido “posterior venda a vista (Recebimento em Reais no Brasil), onde prevaleceu a caracterização da entrada de recursos sujeitos à tributação do Imposto Sobre Operações Financeiras, de acordo com a legislação vigente na época”. A internalização de recursos por conta da venda dos títulos no exterior caracterizaria a operação de câmbio sujeita à incidência do IOF-câmbio. No entanto, nos autos do processo, a autoridade não oferece provas de que tal venda tenha ocorrido.

20 – Os documentos juntados aos autos pela fiscalização dizem respeito exclusivamente às operações de venda dos títulos à coligada estrangeira, (contrato às fls. 67/68), e à aquisição dos títulos no mercado interno (contrato fl. 69; correspondência bancária fl. 70; documentação contábil fls. 71/83). Ora, como diz a autoridade fiscal, não há irregularidade fiscal na compra dos títulos ou na constituição do mútuo. Por seu turno, não há documentação alguma a respeito da quitação do mútuo ou da aventada entrada de recursos que daria sustentação ao lançamento.

21 - A única exceção é o demonstrativo elaborado pela contribuinte e juntado à fl. 66. Aquele documento, no entanto, limita-se a demonstrar a constituição, movimentação e quitação do mútuo envolvendo os títulos, sem explicitar o destino que a eles foi dado. Note-se que o demonstrativo possui uma coluna denominada “IOF Incidente sobre o Ingresso”. Não obstante, diante da absoluta falta de provas de que tal ingresso tenha se dado, tal indicação toma a natureza de simples exercício numérico desacompanhado de fundamento fático. Como já dito, o IOF-Câmbio somente teria lugar no caso de que houvesse ingresso de moeda estrangeira, coisa de que não há provas nos autos.

22 – Interessante voltar ao Decreto nº 2.219, de 02 de maio de 1997, para extrair dele a definição dos contribuintes do IOF na modalidade câmbio. Diz o art. 12:



'Art. 12. São contribuintes do IOF os compradores ou vendedores de moeda estrangeira nas operações referentes às transferências financeiras para o exterior ou do exterior, respectivamente, compreendendo as operações de câmbio manual (Lei nº 8.894/94, art. 6º).

§ 1º As transferências financeiras compreendem os pagamentos e recebimentos em moeda estrangeira, independentemente da forma de entrega e da natureza das operações.'

Parágrafo único. Ocorre o fato gerador e torna-se devido o IOF no ato da liquidação da operação de câmbio.

23 – O Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais, instituído pelo Banco Central do Brasil por meio da Circular nº 3.280, de 14/03/2005, define da seguinte forma a liquidação da operação de câmbio:

'A liquidação de contrato de câmbio ocorre quando da entrega de ambas as moedas, nacional e estrangeira, objeto da contratação ou de títulos que as representem.'

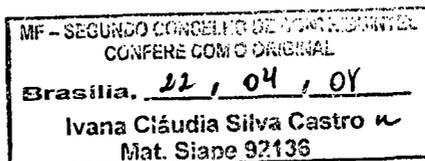
24 – Nos autos do processo, não há evidência de compra ou venda de moedas, transferências financeiras ao exterior, pagamentos ou recebimentos em moeda estrangeira ou liquidação de contratos de câmbio. Assim, não há materialização do fato gerador, nem a caracterização da autuada como contribuinte do IOF-Câmbio nas operações sob exame.

25 – Sob essa perspectiva, deve-se ressaltar que, no que diz respeito ao ônus da prova na relação processual tributária, a idéia de ônus probandi não significa, propriamente, a obrigação no sentido da existência de dever jurídico de provar, tratando-se, antes, de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível se obter o êxito na causa. A pretensão da Fazenda deve estar fundada na ocorrência do fato gerador e/ou das infrações, cujos elementos constituintes se supõem presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda, o ônus de comprovar a sua existência.

26 - Na lição de CHIOVENDA :

'o ônus de afirmar e provar se reparte entre as partes, no sentido de que é deixado à iniciativa de cada uma delas provar os fatos que deseja sejam considerados pelo juiz, isto é, os fatos que tenha interesse sejam por este tidos como verdadeiros' [In 'Instituições de Direito Processual Civil', apud Moacyr Amaral Santos, Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, 11ª ed., 2º vol. pág. 349].

27 – Veja-se que, no caso que motivou a Representação Fiscal de fls. 51/58 ficou evidenciada a realização de operações que visavam contornar a efetivação de operações de câmbio decorrentes da internalização de recursos obtidos em empréstimos externos. No caso sob exame, não existe a demonstração de nada nesse sentido, quedando-se a tese fiscal desacompanhada de provas que a sustente.



Conclusão

28 - *Pelo exposto, voto pela improcedência do Auto de Infração.*”

Passo à análise da matéria.

Em primeiro lugar, ousou discordar da preliminar de nulidade afastada pela DRJ, a seguir novamente reproduzida:

“06 – Efetivamente, não há no corpo do Auto de Infração ou no Termo de Verificação Fiscal menção aos dispositivos legais cuja infração levou à autuação. Não obstante, a descrição dos fatos contidas neste último documento permite a compreensão do contexto que motivou a lavratura do Auto de Infração. Tanto é assim que a contribuinte pôde apresentar os argumentos que entendeu serem de forma a afastar a exigência.

07 – Assim, apesar da lacuna formal, não houve prejuízos ao sujeito passivo que ensejassem o acatamento da tese de que houve cerceamento do direito de defesa.”

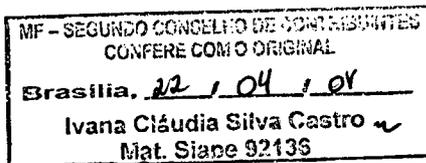
Consta da Descrição dos fatos do enquadramento legal (fl. 104) o que a seguir reproduzo:

“ENQUADRAMENTO LEGAL

CARO USUÁRIO, VERIFIQUE O ENQUADRAMENTO ESPECÍFICO DA INFRAÇÃO, PARA FATOS GERADORES ANTERIORES A 97, FAZER REFERÊNCIA À RESOLUÇÃO Nº 1.301/87, E LEGISLAÇÕES POSTERIORES; A PARTIR DO AC 97, NO REGULAMENTO DO IOF, DECRETO Nº 2.219/97.

A Administração Pública é norteada por princípios conducentes à segurança jurídica, dentre os quais o da legalidade. A tipicidade, relação entre o tipo e a conduta, é desdobramento do Princípio da legalidade e sua observância é imprescindível à correta imputação da pena. O não cumprimento de requisito formal pelo ato administrativo de lançamento fiscal (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), impõe a anulação do lançamento.”

Da simples leitura do instrumento exordial, acima transcrito, bem como de seus anexos, verifica-se que, apesar de ter sido feita descrição dos fatos, não há o devido enquadramento das disposições legais para o lançamento tributário, nem mesmo a correlação entre a tipologia legal da obrigação acometida ao contribuinte (norma primária) e a tipologia da penalidade pelo descumprimento da obrigação (norma secundária). Isto porque, o respeitável autuante (usuário) repassa o procedimento de fiscalização para o autuado, ao não completar as informações necessárias. Note-se que sequer há elementos para se saber a base legal da alíquota utilizada (2%). No meu entender, pela leitura da impugnação, houve sim cerceamento do direito de defesa, quando impossibilitada ficou a autuada de oferecer defesa específica quanto à legislação infringida, bem como a alíquota utilizada. A defesa, aliás, simplista, cinge-se a se defender com fundamento na legislação de 1994 (Lei nº 8.894, de 21/06/94) quando os supostos fatos geradores do IOF teriam ocorrido em 23/06/1997 e 27/06/1997.



No mais, sabe-se que o julgador poderá ultrapassar a nulidade, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo (§ 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72). Trata-se de medida de economia processual para evitar idas e vindas do processo administrativo, cujo desfecho já é previamente conhecido pelo julgador.

Passo ao mérito:

O art. 114 do CTN estabelece que o fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. De acordo com o estipulado no art. 63, inciso III, do Código Tributário Nacional ("CTN"), o IOF/Câmbio tem como fato gerador a entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este.

Assim, o IOF/Câmbio incide apenas sobre as operações de câmbio, assim entendidas como "*os negócios de compra e venda de moeda estrangeira ou nacional ou, ainda, os negócios jurídicos consistentes na entrega de uma determinada moeda a alguém em contrapartida de outra moeda recebida*"¹.

O câmbio é a troca, mais precisamente a compra e venda de moeda, por meio da qual alguém adquire moeda estrangeira (assume a condição de bem negociável) e, assim paga determinada quantia em moeda nacional. Em outras palavras, o câmbio pressupõe uma troca, na qual:

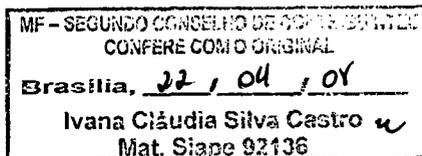
- (i) de um lado, o vendedor obriga-se a transferir moeda estrangeira, tornando-se credor; e,
- (ii) de outro, o comprador compromete-se a pagar o preço, ou seja, a entregar o equivalente em moeda nacional, tornando-se devedor.

Nos termos da regulamentação em vigor, não é obrigatório o ingresso no País de recursos decorrentes de empréstimos concedidos no exterior. Em decorrência dessa conclusão pode a empresa registrar o recebimento do valor principal do Empréstimo em uma conta corrente de sua titularidade no Banco Exterior, sem necessidade de ingresso dos recursos no País ou de qualquer contratação de câmbio. No caso, consta dos autos que a autuada comprou, no exterior, títulos de governos estrangeiros, que permaneceram custodiados no exterior (fl. 55).

Não houve ingresso de recursos no Brasil. Nesse caso, não foi necessário contratar operação de câmbio.

É importante mencionar que, uma vez que os recursos do Empréstimo não foram trazidos ao Brasil, não será possível realizar o Registro Declaratório Eletrônico, no módulo de Registro de Operações Financeiras do Sistema de Informações Banco Central ("RDE-ROF"), conforme estabelecido na Circular nº 3.027, de 22 de janeiro de 2001. A ausência do registro no RDE-ROF impossibilitaria o fechamento de câmbio para as remessas do valor de principal e

¹MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. São-Paulo: Dialética, 1998, página. 110.



juros do Brasil para o exterior, uma vez que o número do referido registro é uma informação necessária para a celebração do respectivo contrato de câmbio².

A operação, em ordem cronológica, pode ser assim descrita:

- (i) empréstimo obtido no exterior;
- (ii) aquisição de ativos (compra de títulos no exterior);
- (iii) venda subsequente dos títulos (ativo no exterior) – compra e venda celebrado no Brasil com valor em moeda nacional.

Analisando as etapas acima descritas, claro está a inocorrência do fato gerador do IOF/Câmbio. Isto porque, a um, a obtenção de empréstimo no exterior em hipótese alguma se caracteriza como FG do imposto IOF/Câmbio. A atuada poderia fazer um empréstimo para incrementar determinado empreendimento lá no exterior, sem internalizar o dinheiro, e momento após quitar a dívida também no exterior, sem dúvidas quanto a não caracterização do câmbio. A dois, da mesma forma não constitui incidência do IOF/Câmbio quando há simplesmente compra de ativos no exterior, pela inexistência de troca de moedas, porque o empréstimo foi realizado no exterior. Por fim, a três, resta analisar a venda dos títulos custodiados no exterior. Penso que, para haver a incidência do IOF/Câmbio, necessário seria ter ocorrido uma venda no exterior, em moeda estrangeira, e posteriormente cambiados no Brasil, por moeda nacional. Não é o caso dos autos.

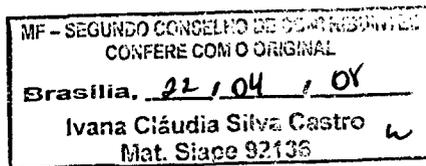
A venda foi efetuada no Brasil e paga em moeda nacional. Pergunto-me, então, se houve câmbio. Não, nos termos das normas regulatórias do IOF/câmbio. Como disse anteriormente, o IOF/Câmbio incide apenas sobre as operações de câmbio, assim entendidas como operações de compra e venda de moeda estrangeira ou nacional ou, ainda, os negócios jurídicos consistentes na entrega de uma determinada moeda a alguém em contrapartida de outra moeda recebida.

Pois bem, o fato gerador vislumbrado pela autoridade fiscal não pode ser localizado na mutação patrimonial envolvendo a constituição ou quitação do mútuo. Também, penso desapropriado se falar em desconsideração dos atos praticados, à luz do art. 116 do CTN (introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001). Isto porque, no meu sentir, referido dispositivo legal carece de uma regulamentação determinando aspectos procedimentais ou materiais e, sobretudo, necessidade de interveniência do Poder Judiciário (desconstituição do ato).

Por fim, oportuno lembrar que situação similar (Recurso Especial da PGFN) já foi objeto de análise da Eg. CSRF, resultante do Acórdão CSRF/02-02.617, cuja ementa está assim redigida:

“IOF-CÂMBIO. AQUISIÇÃO DE TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA ESTRANGUEIRA E POSTERIOR VENDA A EMPRESAS NACIONAIS, COM PAGAMENTO EM REAIS. FATO GERADO. O fato gerador do

² Nesse sentido, dispõe o artigo 11 da Circular n.º 3.027/2001: “Para qualquer movimentação financeira com o exterior, o número do ROF deve obrigatoriamente constar do campo apropriado do contrato de câmbio ou da tela de registro das movimentações em moeda nacional das contas de domiciliados no exterior, cabendo ao tomador e ao banco interveniente nas operações a responsabilidade por essa informação”.



IOF-câmbio é troca de moedas. Se os títulos custodiados no exterior foram vendidos dentro do país em moeda nacional inexistiu não só o câmbio, mas também o fato gerador do IOF-câmbio. Recurso especial negado.

Reitero o exposto pela decisão recorrida, no sentido de que 'A incidência do IOF, na modalidade câmbio, pressupõe a realização de operação troca entre moedas. Cabe à autoridade fiscal a demonstração de que o fato gerador do tributo ocorreu. Ausentes dos autos de provas que sustentem a tese fiscal de que tais operações existiram, afasta-se a exigência'."

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício, quer pela nulidade do auto, frente ao descumprimento as formalidades intrínsecas (tipicidade legal), quer pela ausência da demonstração de ter ocorrido o fato gerador do IOF/Câmbio.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de março de 2008.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ