



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

Processo nº 15504.724504/2014-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-003.607 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IOF
Recorrente ANDRADE GUTIERREZ S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

IOF. BASE DE CÁLCULO. ASSUNÇÃO DE DÍVIDA COMO OPERAÇÃO DE CRÉDITO.

A assunção de dívida gera um crédito da assuntora perante a devedora, incidindo a operação na previsão legal de incidência do IOF, conforme Decreto 6.306/99, art. 3º, VI, VII e art. 7º, §10.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O princípio da vedação ao confisco é dirigido ao legislador e ao controle jurisdicional da constitucionalidade. A multa legalmente prevista não pode ser afastada pela administração tributária por inconstitucionalidade. Súmula Carf nº 2.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que dava provimento ao recurso. Ficou de apresentar declaração de voto o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Acompanhou o julgamento o patrono Dr. Marcelo Hugo de O. Campos, OAB/MG 135.140, escritório Henrique Advogados.

(assinado digitalmente)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARCELO GIOVANI VIEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade e Marcelo Giovani Vieira.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de IOF, no valor total original de R\$ 11.763.966,15, incluindo o tributo, multa de ofício e juros de mora. O crédito tributário foi auditado e constituído pelo Auditora Fiscal da Receita Federal Rosilane de Castro Nunes.

Informa a autuante que considerou como operação de crédito a assunção de dívida da fiscalizada (Andrade Gutierrez Telecomunicações Ltda – AG Ltda, posteriormente sucedida pela Andrade Gutierrez SA – AGSA) perante a empresa Construtora Andrade Gutierrez SA – CONSAG, no valor de 300 milhões de reais.

Havia uma dívida da AGSA perante a CONSAG, no valor referido, cuja origem foi assim explicitada:

Natureza do Débito	Valor
Adiantamentos para aumentos de capital em empresas diversas	137.222.722,32
Participações Societárias	147.635.405,39
Transferências bancárias para manutenção da Holding AGSA	15.141.872,29

Em 04/10/2010 a AG Ltda assumiu tal dívida perante a CONSAG, tornando-se credora da AGSA. Posteriormente a dívida foi repassada a PASA Participações SA e liquidada.

Em 02/11/2011 o crédito da AG Ltda perante a AGSA foi reduzido por cessão de créditos desta para aquela, no valor de R\$ 24.043.776,85.

O autuante considerou a operação de 04/10/2010, a assunção da dívida pela AG Ltda, como operação de crédito tributável pelo IOF, conforme legislação que cita.

A empresa impugnou o lançamento, defendendo-se nos seguintes termos, sem síntese:

- a operação não se caracterizou como mútuo de recursos financeiros. Na assunção de dívida, não há novação conforme art. 361 do Código Civil de 2002;

- equiparar assunção de dívida com mútuo de recursos financeiros seria tributar por analogia, o que encontra vedação no art. 108, §1º do CTN.

- não há incidência de IOF sobre contratos gratuitos, como o caso de que se trata.

- base de cálculo – a natureza jurídica da dívida não teria origem em instituições financeiras, mas parcela advém de adiantamento para aumento de capital, entendendo que tal natureza jurídica não se configura como base de cálculo do IOF; pede perícia para comprovar essa parcela.

- subsidiariamente, acusa de confiscatória a multa de ofício lançada.

A DRJ/Rio de Janeiro/RJ – 8ª Turma, por meio do Acórdão 12-75.115, de 16/04/2015, decidiu pela improcedência da Impugnação, mantendo integralmente o lançamento. Transcrevo a ementa:

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

Ano-calendário: 2010

CRÉDITO CONTÁBIL. INCIDÊNCIA.

Ocorre o fato gerador do IOF no registro contábil de operação de crédito.

IOF. FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

A incidência do IOF não exige que tenha havido movimentação financeira, bastando que tenha havido disponibilidade jurídica de um crédito.

RESPONSABILIDADE.

A pessoa jurídica credora deve figurar como responsável tributária pela cobrança e recolhimento do IOF.

MÚTUO. PRAZO INDETERMINADO. VALOR PRINCIPAL DEFINIDO. APURAÇÃO. IOF.

Nas operações de crédito contratadas por prazo indeterminado e definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, aplicar-se-á a alíquota diária prevista para a operação e a base de cálculo será o valor do principal multiplicado por trezentos e sessenta e cinco.

FALTA DE PAGAMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%.

Mantém-se o lançamento se não elidido o fato que lhe deu causa.

A empresa então interpôs o Recurso Voluntário, onde reitera os argumentos de defesa. Acrescenta arguição de ilegitimidade passiva e nulidade da decisão recorrida, pois não teria apreciado diversas matérias impugnadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, relator.

O recurso é tempestivo e trata de matéria de competência desta turma, devendo ser conhecido.

Preliminar de ilegitimidade passiva

Tal matéria não foi arguida em Impugnação, restando preclusa, nos termos do art. 17 do PAF – Decreto 70.235/72¹.

Preliminar de nulidade da decisão recorrida

Alega a recorrente que a decisão recorrida não teria apreciado os seguintes tópicos:

(a) a distinção legislativa entre as hipóteses de incidência do IOF nos casos de operações realizadas entre empresas não financeira e aquelas realizadas por instituições financeiras;

(b) a vinculação da Fiscalização ao Ato Declaratório SRF nº 39/99, que estabelece que o IOF, nas operações realizadas com empresas não financeiras, “incide somente sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro”;

(c) a natureza jurídica não-financeira do contrato de assunção de dívida;

(d) a inexistência de onerosidade do contrato de assunção de dívida, prevista expressamente na cláusula quarta do contrato (doc. 3 da impugnação), suficiente, por si só, para fulminar a autuação combatida;

(e) a natureza jurídica não-financeira dos créditos que compõem a dívida assumida pela Recorrente, que não ensejam a tributação pelo IOF.

E por esse motivo, pede pela nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa.

Não lhe assiste razão.

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

As decisões não precisam, necessariamente, percorrer todo o rol de argumentos da defesa, desde que o fundamento seja suficiente, isto é, que afaste hipóteses em contrário, segundo o entender dos julgadores.

Nesse sentido, a decisão recorrida invoca todas as acusações fiscais no seguinte trecho (fl 350): *“No que se refere à base de cálculo da autuação, não vislumbro qualquer reparo a ser feito, senão vejamos...”*

E segue reprisando o enquadramento legal usado pelo autuante.

Em seguida, assenta (fl. 352) *“que a incidência do IOF não exige que tenha havido movimentação financeira, bastando que tenha havido uma disponibilidade jurídica de um crédito, conforme determina o artigo 1º, inciso I, do Regulamento do IOF, Decreto nº 6.306/2007”*. Desse modo, a decisão recorrida tem como suficientes os fundamentos para afastar as alegações (a), (b), (c) e (e).

Quanto à alegação (d), a decisão recorrente entendeu que o contrato em foco seria oneroso. Confira-se à fl. 349:

“Portanto, desde já, é possível perceber que, ato contínuo à assunção de dívida, novação da 1ª relação jurídica, se consumou um mútuo financeiro oneroso (2ª relação jurídica), e não gratuito, como afirma a autuada.”

Portanto, sem juízo, neste momento, quanto ao mérito das razões da decisão recorrida, o fato é que ela não deixou de apreciar todas as questões arguidas, por utilizar fundamento expresso que afasta as teses da recorrente, e desse modo, não há cerceamento de defesa, e não há nulidade.

Mérito

Não há dúvidas de que a AG Ltda assumiu a dívida da AGSA, perante o credor CONSAG, com anuência deste, e desse modo constituiu-se um crédito em favor da recorrente, perante a devedora AGSA. Tal dívida da AGSA perante a recorrente, inclusive, foi parcialmente paga no ano de 2011, conforme relatado.

Não se trata, no caso tributado, de novação, mas de crédito financeiro novo, entre a AG Ltda, recorrente credora, e a AGSA, devedora.

Tais fatos inserem-se no contexto da previsão do art. 13 da Lei 9.779/99, e art. 3º, §1º, VII e art. 7º, §10 do Decreto 6.306/99:

Lei 9.779/99:

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.

Decreto 6.306/99:

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:

(...)

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.

(...)

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

*§ 10. No caso de novação, composição, consolidação, confissão de dívida e **negócios assemelhados de operação de crédito** em que haja substituição de devedor, a base de cálculo do IOF será o valor renegociado na operação.*

O enquadramento legal do fato gerador, apontado pelo autuante, foi justamente o acima exposto, conforme item 14 do Termo de Verificação Fiscal.

A recorrente pede por perícia para se caracterizar a natureza não financeira da origem da dívida, para que não se considerasse o adiantamento para futuro aumento de capital como base de cálculo do IOF.

Entendo que a perícia é prescindível. A origem da dívida, conforme relatado, é o recebimento de recursos, pela AGSA, como adiantamento para futuro aumento de capital em outras empresas controladas pela AGSA, recursos para manutenção das atividades da AGSA, e recursos vinculados a transações de participações societárias. Observo que o aumento de capital não seria na AGSA, mas em outras empresas do grupo, portanto, não há que se falar em descaracterização da operação entre CONSAG e AGSA como mútuo financeiro. Assim, a dívida da AGSA perante a CONSAG tem natureza financeira.

O contrato de assunção de dívida em análise não deixa dúvidas de tratar-se de obrigação **financeira** da assuntora, com a obrigação de pagar a dívida. Confira-se (fl. 299):

“CONSIDERANDO QUE a CONSAG possui créditos contra a AGSA em decorrência de cessões de crédito, cessões de investimentos e de disponibilização de recursos descritas na cláusula 2 abaixo, cujo valor total, nesta data, é de R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) (“Dívida”),

Resolvem as partes firmar o presente Instrumento de Assunção de Dívida e Outras Avenças (o “Instrumento”), que se regerá de acordo com as seguintes cláusulas e condições:

I . A AG Ltda, por este Instrumento, de forma irrevogável e irretratável, assume perante a AGSA a totalidade da Dívida da AGSA junto à CONSAG, no montante total, já atualizado até a presente data, de R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais), assumindo, em decorrência, a responsabilidade pelo pagamento integral da Dívida.

De qualquer modo, a operação de crédito tributada neste processo foi entre AG Ltda e AGSA, e que foi, inclusive, parcialmente paga, conforme relatado, não se revelando qualquer elemento que caracterizasse tal dívida como mútuo de bens, ao revés de crédito financeiro tributável, conforme legislação citada, em especial, o inciso VII do art. 3º do Decreto 6.306/99. Com efeito, não há qualquer referência a obrigação de devolução de bens pela mutuária, mas de pagamento de dívida.

O sentido do ADE SRF 30/99 é afastar a incidência do IOF no mútuo de bens, não se aplicando ao presente caso.

O requisito de onerosidade do contrato, invocado pela recorrente, não existe na legislação, não podendo ser criado pelo intérprete.

A possibilidade de incidência o IOF entre pessoas jurídicas não financeiras é pacífica. Cito, por pertinente, decisão do Superior Tribunal de Justiça em relação ao tema:

Resp 1.239.101/RJ

TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES A MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA LEI N. 9.779/99. 1. O art. 13, da Lei n. 9.779/99 caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas " e não a específica operação de mútuo. Sendo assim, no contexto do fato gerador do tributo devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito. 2. Recurso especial não provido.

Tese reiterada na decisão dos Embargos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES A MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA LEI N. 9.779/99. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU ERRO MATERIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. 1. Os argumentos levantados pela embargante foram devidamente rechaçados quando esta Corte fez a melhor opção interpretativa pela incidência do IOF sobre as operações que disponibilizam créditos entre empresas de um mesmo grupo econômico. A interpretação prestigia a letra do art. 13, da Lei n. 9.779/99 (caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ") e a letra do art. 63, I, do

CTN (caracteriza como operação de crédito a "sua colocação à disposição do interessado "). Inclusive com transcrição de jurisprudência. 2. Não havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser rejeitados os embargos declaratórios interpostos que têm o propósito infringente. 3. Embargos de declaração rejeitados.

Correto, portanto, o lançamento fiscal.

Multa de Ofício - Efeito confiscatório

O princípio constitucional da vedação ao confisco é dirigido ao legislador e ao controle jurisdicional da constitucionalidade. A multa prevista em legislação não pode ser afastadas pelo Carf por consideração de inconstitucionalidade, conforme comandam o art. 26-A do Decreto 70.235/72 e Súmula Carf nº 2.

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Conclusão

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Marcelo

Giovani

Vieira

-

Relator

Declaração de Voto

Conselheiro - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta declaração de voto.

Ao analisar os autos, verifiquei que o relator da decisão de primeira instância votou pela ilegitimidade passiva deste contribuinte, com base nas seguintes razões de decidir e fundamentos:

"MÉRITO

Examino inicialmente o artigo 299 do CC, citado na impugnação.

Art. 299. É facultado a terceiro assumir a obrigação do devedor, com o consentimento expresso do credor, ficando exonerado o devedor primitivo, salvo se aquele, ao tempo da assunção, era insolvente e o credor o ignorava.

A transcrição do citado artigo traz nitidamente o fato jurídico de um terceiro obrigar-se perante um credor, com autorização deste, em relação à prestação de obrigação de um devedor originário.

*A assunção de dívida tem por principal efeito a substituição do devedor na relação obrigacional, que permanece a mesma. O artigo 299 dispõe que o devedor primitivo fica exonerado da obrigação excetuando a hipótese do novo devedor ser insolvente sem o conhecimento do credor. **Ressalto que o dispositivo não prevê que o novo devedor se torna credor do devedor primitivo.***

No caso em exame a empresa fiscalizada passou à situação de devedora da Construtora Andrade Gutierrez S.A e de credora da Andrade Gutierrez S.A, por força do contrato, não porque esteja previsto legalmente que assim seja.

E no contrato houve um "pagamento" pela assunção da dívida, no mesmo montante desta, na forma de um crédito em conta corrente em favor da autuada (cláusula 3 fls. 301). A cláusula 4 determina que não haverá juros nem correção monetária sobre esta dívida e inexistem cláusulas que determinem prazo e forma de pagamento.

Trata-se, então, de um crédito realizado por meio de conta corrente com valor definido de R\$ 300.000.000,00. Neste caso o IOF incide na forma prevista no inciso II do § 4º do art. 7º da IN RFB nº 907/2009, que é de 0,0041% ao dia com o adicional de que trata o § 15 do art. 7º do Decreto nº 6.306, de 2007. A base

de cálculo é a prevista no § 3º do art. 7º da IN RFB nº 907/2009, que é o valor do principal.

*A autuação se pautou por outra fundamentação, qual seja, a assunção da dívida pela empresa fiscalizada que, como nova devedora, é contribuinte do IOF. Todavia a cobrança do IOF **necessariamente** deve ser cobrado da CONSAG em face da sua condição de responsável tributário.*

Explico.

O artigo 128 do CTN assim determina:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O art. 128 do CTN autoriza legislador ordinário a atribuir de modo expresso a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação podendo ou não excluir a responsabilidade do contribuinte. Como exemplo cito a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, que instituiu a CPMF, em cujo art. 5º foi atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição, mas no § 3º do mesmo artigo 5º há expressa previsão de que “na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento”. No caso do IOF foi editada a Lei nº 9.779/99 que, em seu artigo 13, § 2º, atribuiu expressamente à pessoa jurídica que conceder o crédito a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do IOF, sem, entretanto, incluir o contribuinte ou atribuir-lhe responsabilidade em caráter supletivo ou parcial.

Com efeito, a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do IOF nas referidas operações é exclusiva da empresa mutuante, de modo que não há responsabilidade solidária entre mutuante e mutuário, ainda que seja o mutuário o contribuinte do imposto, e quem, na realidade, vai arcar com o ônus do tributo retido pelo mutuante.

Aqui, embora a assunção de dívida também seja fato gerador do IOF, tem como contribuinte a autuada mas como responsável pela cobrança e recolhimento a pessoa jurídica mutuante, qual seja, a CONSAG. Com este fundamento o auto de infração deveria ter sido lavrado em nome da CONSAG e os cálculos se dariam como no presente feito, de acordo com o § 14 e § 1º do artigo 7º do decreto nº 6.306/07, conforme consta no TVF.

A AGTEL deveria ter sido autuada na condição de responsável tributária pela operação de crédito realizada por meio de conta corrente com a AGSA, sendo outra a base de cálculo e incidência conforme já vimos.

Por todo o exposto, dou provimento à impugnação e declaro improcedente o auto de infração.

Processo nº 15504.724504/2014-29
Acórdão n.º **3201-003.607**

S3-C2T1
Fl. 409

É o meu voto.

MARCUS VINICIUS DE LACERDA AMORIM - Relator

AFRFB Mat 15927."

Com fundamento nos Art. 299 do CC e 128 do CTN, não há como manter este lançamento, uma vez que a AGTEL deveria ter sido autuada na condição de responsável tributária.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos mesmos moldes e fundamentos do voto do relator da decisão de primeira instância.

Declaração de voto proferida.

(assinatura digital)

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.