



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

Processo nº 16327.914070/2009-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-004.019 – 3ª Turma Especial
Sessão de 28 de fevereiro de 2013
Matéria Compensação
Recorrente BANCO CITIBANK S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 25/02/2008

NORMA JURÍDICO TRIBUTÁRIA. VIGÊNCIA.

A aplicação da lei tributária, no que concerne à sua vigência, rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, se volta para as ocorrências futuras, ressalvados os casos pendentes, que são tratados, exclusivamente, em consonância às hipóteses previstas no artigo 106 do Código Tributário Nacional, nelas não se enquadrando os dispositivos da norma jurídica sob exame neste contencioso.

IOF. ALÍQUOTA. REDUÇÃO PERCENTUAL RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A redução do percentual de alíquota de IOF pela via de decreto deve ser efetuada com observância das regras de interpretação do CTN, por se tratar de matéria de natureza tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Juliano Lirani. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Victor Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Juliano Lirani – Relator

(assinado digitalmente)

Jorge Victor Rodrigues – Redator designado.

Editado em: 08/05/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: BELCHIOR MELO DE SOUSA (Presidente substituto), na ausência do Presidente Conselheiro ALEXANDRE KERN, JOAO ALFREDO EDUÃO FERREIRA, JULIANO EDUARDO LIRANI, HÉLCIO LAFETÁ REIS, JOSÉ LUIZ FEISTAUER DE OLIVEIRA, JORGE VICTOR RODRIGUES.

Relatório

Trata-se de PER/DCOMP transmitido com a finalidade de compensar crédito de IOF proveniente do recolhimento a maior no valor de R\$ 62.633,48, com débito do mesmo tributo.

À fl. 24 consta despacho decisório, por meio do qual não foi homologado o pedido de compensação, sob o argumento de que foram localizados pagamentos integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte.

Já as fls. 01/12 o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e argumentou em sua defesa que por erro no preenchimento da DCTF, foi incluído valor maior do que o devido. Informa que o recolhimento indevido é pertinente ao IOF do período de 11/02 a 20/02 e apresentou planilha contendo relação de seus clientes que tiveram o imposto retido, totalizando a valor do crédito pleiteado.

Afirma que realizou operações de câmbio com diversos clientes relacionadas a pagamento de juros sobre capital próprio e que nestas operações se aplica a alíquota zero, com fulcro no artigo 1º do Decreto nº 6.391/08, que alterou o art. 15 do Decreto nº 6.306/07, cuja redação segue abaixo transcrita.

"Art. 1º O Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 15

§ 1º

XII - nas liquidações de operações de câmbio para remessa de juros sobre o capital próprio e dividendos recebidos por investidor estrangeiro, referentes às aplicações de que tratam os incisos IX, X e XIII, AINDA QUE REALIZADAS ANTES DE 17 DE MARÇO DE 2008: ZERO; (grifo)

Aduz que os contratos de câmbio estão anexos aos autos às fls. 37 e seguintes e às fls. 215/221 foram juntados extratos por intermédio dos quais se evidencia ter ocorrido a retenção e a devolução do IOF. Esclarece que a DCTF retificadora está anexa às fls.335/336.

Protesta pela aplicação do princípio da verdade material e afirma que o princípio da legalidade veda a cobrança de tributo sem previsão legal. Colacionou decisões do CARF para demonstrar que o erro no preenchimento da DCTF pode ser corrigido por meio da apresentação de documentos idôneos.

Às fls. 365/367 sobreveio o acórdão n.º 05-32.242 – 3ª Turma da DRJ/CPS, cuja ementa segue abaixo:

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

Data do fato gerador: 25/02/2008

Compensação. Direito Creditório. Legislação Aplicável.

Irretroatividade. Impossibilidade

A legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros ou pendentes, não se admitindo a retroatividade para abranger fatos geradores anteriores à vigência da novel legislação, ainda que seu objeto seja a redução a zero da alíquota aplicável.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Conforme se retira da decisão da DRJ, o PER/DCOMP transmitido não foi homologado, em razão de que os julgadores de primeiro grau compreenderam que todas as operações apresentadas são referentes a remessas de juros sobre o capital próprio e são anteriores a data em que o Decreto nº 6.391/2008 passou a ter vigência, ou seja, a 17/03/2008, razão pela qual não haveria fundamento jurídico para retroagir a aplicação da alíquota zero. Ademais, argumenta a DRJ que em se tratando de operações de câmbio, o fato gerador ocorre no ato da liquidação, momento em que se torna devido o tributo, nos termos do parágrafo único do art. 11 do Decreto nº 6.306/2007.

A DRJ fixou ainda entendimento de que as operações de liquidação de câmbio, em si, continuaram sujeitas às normas vigentes na data de sua efetivação, aplicando-se a alíquota zero apenas às operações que forem concretizadas após 17/03/2008, ou seja, depois que passou a ter vigência o Decreto nº 6.306/2007.

“Quanto a expressão “ainda que realizadas antes de 17 de março de 2008”, contida no art. 1º do Decreto nº 6.391/2008, a decisão de primeiro grau teceu o seguinte comentário:

Pelo exposto e até no contexto em que editado o próprio Decreto nº 6.391, de 2008, conclui-se que a expressão ainda que realizadas antes de 17 de março de 2008, tem por referência as remessas de juros e aplicações financeiras indicadas no texto, evidenciando a intenção do dispositivo de estender a alíquota zero às OPERAÇÕES DE LIQUIDAÇÃO DE CÂMBIO DECORRENTES DO RECEBIMENTO DE DIVIDENDOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS TRATADAS NO DECRETO e que tenham ocorrido antes da entrada em vigor da nova norma de tributação.

A toda vista, o benefício visa certo tipo de operações financeiras de modo a não penalizar investimentos realizados anteriormente à vigência do novo regime de tributação.

Sendo assim, a norma veiculada pelo inciso XII retroage apenas no que tange às operações financeiras, de modo a abranger as efetuadas anteriormente ao decreto. Não existe retroatividade em direção ao fato gerador do IOF, ou seja, as liquidações de contratos de câmbio. Como visto, nem poderia existir por incompatível com a ordem jurídica tributária.(grifo)

Às fls. 371/375 o contribuinte apresentou recurso voluntário, por meio do qual repisou os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade e protesta pela aplicação a alíquota zero para as operações financeiras realizadas anteriormente a vigência do Decreto nº 6.306/07, por força da expressão *“ainda que realizadas antes de 17 de março de 2008*, contida no inciso XII do § 1º o do art. 15 daquele decreto, ainda que as liquidações fossem realizadas antes de 17/03/2008.

Argumenta que a Fazenda Nacional deve reger seus atos no princípio da legalidade, encartado no art. 37 da Constituição Federal e que não deve ser afastada a aplicação do citado decreto, por ser válido perante a ordem jurídica, sob pena da Administração estar usurpando competência de controle de legalidade conferido ao Poder Judiciário. Destaca que a decisão da DRJ não questionou a ocorrência dos contratos de câmbio apresentados na Manifestação de Inconformidade.

Por fim, protesta pela reforma da decisão e pela homologação da compensação.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Juliano Lirani

O recurso voluntário é tempestivo e merece ser conhecido.

O recorrente pleiteia crédito proveniente do recolhimento a indevido de IOF, em razão de liquidações de operações de câmbio para remessa de juros sobre o capital próprio, sobre as quais foi recolhido o tributo.

Acontece que depreende-se da análise do art. 15, § 1º, inciso XII, do Decreto nº 6.306/07 (incluído pelo Decreto nº 6.391/08), que o correto efetivamente era aplicar alíquota zero. Veja os exatos termos da redação:

"Art. 1º O Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 15

§ 1º

XII - nas liquidações de operações de câmbio para remessa de juros sobre o capital próprio e dividendos recebidos por investidor estrangeiro, referentes às aplicações de que tratam os incisos ix, x e xiii, ainda que realizadas antes de 17 de março de 2008: zero; (grifo)

Assim, embora a decisão de primeiro grau tenha negado a homologação da compensação sob o argumento de que as operações de liquidação de câmbio estavam sujeitas

às normas vigentes na data de sua efetivação, aplicando-se a alíquota zero apenas às operações realizadas após 17/03/2008, “data vênica” não posso concordar com tal posicionamento, na medida em que realizando uma interpretação literal daquela norma, retira-se que gozam de alíquota zero do IOF as operações de câmbio para remessa de juros sobre o capital próprio.

Além do que, o recorrente comprovou a existência dos contratos de câmbio às fls. 37/156, por intermédio dos quais é possível verificar o nome de seus clientes no campo denominado “Recebedor no Exterior”.

Outra consideração importante diz respeito ao fato de que a planilha trazida à fl. 05 de sua Manifestação de Inconformidade, relaciona o nome de todos seus clientes e os valores de IOF recolhidos indevidamente em razão das operações de câmbio realizadas.

Assim, considerando que o artigo 100 do CTN dispõe que são normas complementares das leis os atos normativos expedidos pela Administração, as decisões singulares e coletivas e as práticas reiteradas observadas pelas autoridades, então com maior razão deve ser conferido os decretos o caráter complementar às leis.

Por fim é preciso dizer que o Decreto regulamenta Lei nº 8.894/94 que trata a respeito do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF, logo não há razão para deixar de aplicá-lo, ainda mais quando expressamente autoriza a retroatividade da aplicação da menor alíquota.

Ante o exposto, voto para dar provimento ao apelo do contribuinte.

Juliano Lirani - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Victor Rodrigues

Peço vênica ao e. Conselheiro Relator, o Dr. Juliano, notadamente quanto à parte de desenvolvimento do voto condutor da decisão em comento, que trata da aplicação da norma tributária retroativamente, para fazer o registro de que a legislação tributária, no que concerne à sua vigência, rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ou seja, a aplicação da legislação tributária em regra se volta para as ocorrências futuras, ressalvados os casos pendentes, cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa, vale dizer quando o fato gerador da obrigação não tenha se completado, em conformidade ao previsto no artigo 105 do CTN.

Então admite-se a possibilidade de aplicação retroativa da lei tributária, desde que em consonância com o que dispõe o artigo 106 do mesmo diploma legal, limitando-se tais ocorrências às duas hipóteses nele assinaladas, quais sejam: (i) quando a lei seja expressamente interpretativa, hipótese esta descartada de plano, como de utilização efetiva, eis que o contido no inciso XII do § 1º do artigo 15 do Decreto nº 6.306/07, não possui esta natureza; e (ii) em se tratando de ato não definitivamente julgado.

Considerando a possibilidade de aplicação da norma jurídica ao caso de que se cuida, em conformidade com o disposto no inciso II do art. 106 do CTN, ainda assim, nos depararemos com limitação de conteúdo e de alcance estabelecidas pelas hipóteses contidas nas

alíneas atinentes a este inciso, a saber: (a) quando deixe de defini-lo como infração; (b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; e (c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Como visto a situação fático-jurídica submetida a apreciação neste colegiado não se adéqua a nenhuma das hipóteses previstas no artigo 106 do CTN, o que torna a aplicação da alíquota zero inviável em data anterior àquela prevista no inciso XII do § 1º do artigo 15 do Decreto nº 6.306/07, *in verbis*:

Art. 15. A alíquota máxima do IOF é de vinte e cinco por cento (Lei nº 8.894, de 1994, art. 5º).

§ 1º - A alíquota do IOF fica reduzida para os percentuais abaixo enumerados (revogado pelo Decreto 7.412/2010).

I – (...);

XII – nas liquidações de operações de câmbio para remessa de juros sobre o capital próprio e dividendos recebidos por investidor estrangeiro, referentes às aplicações de que tratam os incisos IX, X e XIII, ainda que realizadas antes de 17 de março de 2008, zero; (incluído pelo Decreto nº 6.391/2008).

Ressalta-se, por relevante, que embora a redação do inciso XII do § 1º do artigo 15 do decreto retromencionado, submetido à apreciação desta Corte, tenha sido inserida somente com a publicação do Dec. 6.391/08 no DOU de 13/03/08, e revogada pelo Dec. 7.412/10, ambos os momentos ocorreram posteriormente ao fato gerador da obrigação objeto da exação fiscal (25/02/08), definido no art. 3º desse normativo, portanto não aplicável ao caso pelas razões já explicitadas.

Ademais disso o artigo 8º do próprio decreto ora hostilizado já tratava da questão ‘alíquota zero’ para as situações descritas em seus incisos, donde se observa que o legislador estabeleceu o conteúdo e alcance das hipóteses normativas assim contempladas, expressamente.

E mais, no âmbito da aplicação da legislação tributária, veio o artigo 99 do CTN dispor que **o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis** em função das quais sejam expedidos, **determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei**.

Portanto a redução do percentual de alíquota do IOF, por se tratar de matéria que possui natureza tributária (CTN, art. 97, II e IV), deve ser efetuada com observância das regras de interpretação do CTN, observado no caso vertente que o decreto em questão assume uma condição especial, diferente daquela de mero ato complementar, na medida em que a sua edição decorre de delegação constitucional expressa (art. 153, V, § 1º, CF/88).

Com estas considerações acerca das possibilidades de retroação da lei tributária ousou divergir do entendimento profligado pelo i. Conselheiro Relator do acórdão em apreciação, para negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das sessões, 28 de fevereiro de 2013

(Assinado digitalmente)

Jorge Victor Rodrigues - Redator designado.

CÓPIA