



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

**Processo n°** 16682.721051/2012-29  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-002.711 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de setembro de 2014  
**Matéria** IOF - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

**NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS.**

Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários à sua formalização, não se justifica argüir sua nulidade, mormente quando comprovado, pela clara descrição dos fatos e alentada impugnação, não ter havido preterição do direito de defesa.

**DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.**

Não há que se falar em inovação dos fundamentos da autuação quando a decisão de primeiro grau usa argumentos não aduzidos no recurso ou nos fatos que ensejaram o lançamento ou cita dispositivo legal, não citado no lançamento, para comprovar seus argumentos.

**IOF-CRÉDITO. MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS. SUJEIÇÃO PASSIVA.**

As operações de mútuo de recursos financeiros realizadas entre pessoas jurídicas, cuja mutuante é sediada no Brasil e a mutuária sediada no exterior, sujeitam-se à incidência do IOF-Crédito, independe de onde se encontra a poupança nacional objeto do mútuo, se no Brasil ou no exterior. A responsabilidade pela cobrança e pelo recolhimento do imposto é da pessoa jurídica que concede o crédito.

**OPERAÇÕES DE CRÉDITO. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

Não há isenção ou não incidência de IOF nos empréstimos concedidos por pessoa jurídica domiciliado no Brasil a pessoa jurídica domiciliada no exterior. Capital financeiro não é mercadoria e sua movimentação, para dentro ou para fora do país, não se equipara a uma operação de exportação de mercadoria. Isenção ou exclusão tributárias não podem ser instituídas por decreto.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

A penalidade pecuniária aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação tributária converte-se em obrigação principal e está sujeita, como tal, a incidência de juros de mora após o seu vencimento.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Alexandre Gomes, Jonathan Barros Vita e Gileno Gurjão Barreto, que davam provimento ao recurso. O conselheiro Gileno Gurjão Barreto apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 20/09/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fabiola Cassiano Keramidas, Paulo Guilherme Déroulède, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

**Relatório**

Contra a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS foi lavrado auto de infração para exigir o pagamento de IOF, relativo a fatos geradores ocorridos em 2008, tendo em vista que a Fiscalização constatou que a autuada efetuou empréstimos, em moeda estrangeira, a empresas coligadas sediadas no exterior e não efetuou o recolhimento do IOF incidente sobre a operação de mutuo, conforme Termo de Verificação Fiscal.

Inconformada com a autuação a empresa interessada impugnou o lançamento, cujos fundamentos da contestação foram resumidos pela decisão recorrida nos seguintes termos:

**I- Da aplicação do princípio da territorialidade ao IOF – Da não-incidência do imposto sobre as operações de mútuo cujos recursos foram disponibilizados no exterior.**

O IOF é um imposto federal e, como tal, tem sua cobrança restrita ao âmbito de incidência do poder de tributar da União, que encontra limitação, por sua vez, no exercício da soberania do Estado. Por se tratar de tributo regido pelo princípio da

territorialidade, seu fato gerador deverá ocorrer dentro do território nacional. Do contrário, não estará sujeito à regulação da lei brasileira.

Sobre os limites de incidência das leis tributárias, leciona ALBERTO XAVIER (Direito Tributário Internacional. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 1314):

*“Ora, a função primária do Direito Internacional Público é a de demarcar as esferas de validade das diversas ordens nacionais, determinando a quem, como e quando as leis nacionais dos Estados soberanos se podem aplicar. Uma vez efetuada pelo Direito Internacional esta atribuição de jurisdiction, as leis nacionais são livres para definir o seu âmbito de incidência. A soberania é uma pré-condição de jurisdiction, de tal modo que esta existe até onde a primeira existir e, inversamente, perde o seu título onde aquela cessar.*

*Da mesma forma que o Estado tem, como elementos, a população e o território, assim também a soberania se distingue numa soberania pessoal (Personalhoheit) e numa soberania territorial (Gebietshoheit): a soberania pessoal é o poder de legislar sobre pessoas que, pela nacionalidade, se integram no Estado, seja qual for o território em que se encontrem; a soberania territorial é o poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos que se localizam no seu território.*

*Sendo estas as duas facetas da soberania, o Direito Internacional Público reconhece automaticamente aos Estados o poder de tributar até os limites onde ela se estende, mas recusa-lhes tal poder na medida em que esses limites forem ultrapassados, de tal modo que se um Estado tributar estrangeiros em função de situações que não tenham qualquer conexão com o seu território, estará violando o Direito Internacional, com todas as conseqüências que daí advêm, desde a invalidade da lei à responsabilidade internacional.”*

No mesmo sentido, afirma HELENO TORRES (Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas. 2ª ed., São Paulo: RT, 2001, p. 67):

*“Na Comunidade Internacional todos os países são soberanamente iguais e independentes. E, como dizia Kelsen, o Estado é soberano desde que se encontre sujeito somente ao Direito Internacional e não ao direito nacional de qualquer outro Estado. Por isso, nenhum Estado de Direito pode pretender dominar ou impor seus atos a um outro Estado, em suas relações recíprocas (a reciprocidade tem papel fundamental para a legitimidade da soberania), em descumprimento ao dever de reconhecimento da obrigatoriedade das normas de Direito Internacional como forma de respeito às demais soberanias.”* (destaque da Impugnante)

O mesmo posicionamento é adotado por CELSO CLÁUDIO DE HILDEBRAND E GRISI FILHO (Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, 2003, p. 148):

*“(…) Considerando que a entrega dos recursos, ou seja o aperfeiçoamento da operação de crédito, dá-se no exterior, somos da opinião de que a norma jurídica interna não deve alcançar tal operação, pelos limites da territorialidade”* (destaque da Impugnante)

A leitura do trecho acima só reforça a argumentação de que não é possível aplicar a norma de incidência do IOF-Crédito para alcançar fatos ocorridos fora do território nacional.

No caso em questão, as operações de mútuo investigadas pela Fiscalização foram, todas elas, concretizadas no exterior, estando fora do alcance da legislação tributária brasileira. Senão vejamos:

- Contratos de crédito rotativo celebrados entre a Impugnante e suas subsidiárias PIFCo e BRASOIL: – Todos pactuados em dólares – Não houve contratação de câmbio – Os recursos encontravam-se no exterior e a sua disponibilização se deu igualmente no exterior, a partir de uma conta existente em Nova Iorque (EUA)

PETROBRÁS x PIFCo: 1000.0028/07 1000.0089/08.

PETROBRÁS x BRASOIL 1000.0030/07 1000.0092/08.

- Contratos de crédito fixo celebrados entre a Impugnante e as suas subsidiárias BRASOIL e BOC: – Todos pactuados em dólares – Não houve contratação de câmbio – Os recursos encontravam-se no exterior e a sua disponibilização se deu igualmente no exterior, a partir de uma conta existente em Nova Iorque (EUA)

PETROBRÁS x BRASOIL: 1000.0001/08 1000.0002/08 1000.0003/08  
1000.0004/08 1000.0005/08 1000.0012/08 1000.0006/08 1000.0007/08  
1000.0008/08 1000.0009/08 1000.0010/08 1000.0005/08 1000.0014/08  
1000.0015/08 1000.0016/08 1000.0005/08 1000.0017/08 1000.0018/08  
1000.0005/08 1000.0029/08 1000.0019/08 1000.0021/08 1000.0020/08  
1000.0025/08 1000.0026/08 1000.0027/08 1000.0033/08 1000.0040/08  
1000.0030/08 1000.0042/08 1000.0031/08 1000.0034/08 1000.0035/08  
1000.0036/08 1000.0037/08 1000.0041/08 1000.0043/08 1000.0044/08  
1000.0045/08 1000.0046/08 1000.0047/08 1000.0048/08 1000.0049/08  
1000.0050/08 1000.0051/08 1000.0052/08 1000.0053/08 1000.0054/08  
1000.0055/08 1000.0057/08 1000.0058/08 1000.0059/08 1000.0060/08  
1000.0061/08 1000.0062/08 1000.0063/08 1000.0069/08 1000.0064/08  
1000.0065/08 1000.0066/08 1000.0067/08 1000.0068/08 1000.0070/08  
1000.0080/08 1000.0081/08 1000.0082/08 1000.0085/08 1000.0086/08  
1000.0087/08 1000.0088/08 1000.0093/08 1000.0091/08 1000.0098/08  
1000.0100/08 1000.0104/08 1000.0105/08 1000.0005/08

PETROBRÁS x BOC: 1000.0011/08

- Contrato de crédito fixo celebrado entre a Impugnante e sua subsidiária PIFCo: – Pactuado em dólares – Muito embora tenha havido contratação de câmbio (o capital mutuado foi enviado do Brasil para o exterior), a disponibilização dos recursos para a mutuária ocorreu fora do País.

PETROBRÁS x PIFCo 1000.0099/08.

- Renovações de mútuo realizadas entre a Impugnante e sua subsidiária BRASOIL: – Todas pactuadas em dólares – Não houve contratação de câmbio – Os recursos encontravam-se no exterior e a sua disponibilização também se deu no exterior, a partir de uma conta existente em Nova Iorque (EUA)

PETROBRÁS x BRASOIL: 1000.0071/08 1000.0072/08 1000.0073/08  
1000.0074/08 1000.0075/08 1000.0076/08 1000.0077/08 1000.0078/08  
1000.0079/08 1000.0094/08 1000.0095/08 1000.0101/08 1000.0102/08  
1000.0103/08 1000.0106/08 1000.0107/08 1000.0108/08 1000.0109/08  
1000.0110/08 1000.0111/08 1000.0112/08.

## II- Da não-incidência do IOF sobre operações de crédito externo.

O entendimento sustentado pela autoridade lançadora, no sentido de limitar o alcance do art. 2º, § 2º, do Decreto nº 4.494/2002 somente aos créditos provenientes do exterior, está equivocado.

Não faria sentido o Decreto nº 4.494/2002 veicular uma regra específica para excluir da incidência do IOF apenas os empréstimos concedidos por credores no exterior, quando é certo que tais investidores estrangeiros credores já estão isentos do cumprimento de qualquer obrigação tributária imposta pela legislação brasileira, em razão do princípio da territorialidade.

Se a norma não trata, portanto, de empréstimo concedido por credor domiciliado no exterior, o único significado coerente que se pode atribuir à expressão “crédito externo” é a de crédito concedido por pessoa jurídica situada no Brasil a um devedor no exterior. Donde se conclui que o adjetivo “externo”, que qualifica o crédito, deve ser entendido como “tudo o que se completa fora do Brasil”, e não “o que vem de fora”.

Tal conclusão ganha força ainda maior, quando levamos em conta a finalidade extrafiscal do IOF-Crédito. Sendo ele um instrumento de política macroeconômica monetária (art. 65 do Código Tributário Nacional), o referido imposto tem por função regular o volume de crédito concedido no Brasil, controlando a demanda local. Se o tributo incidisse sobre os empréstimos concedidos por empresas brasileiras a devedores no exterior, tais empresas perderiam competitividade nos mercados externos onde atuam, posto que outros investidores estrangeiros, atuando nesses mesmos mercados, não estariam sujeitos à mesma exação.

Em outras palavras: – o critério para distinguir um crédito externo de outro crédito qualquer não consiste em saber “onde está o credor”, mas sim “onde o contrato é completado”.

A jurisprudência citada no Termo de Verificação Fiscal não se aplica à situação em exame. O caso analisado pela 1ª Turma do STJ, por ocasião do julgamento do RESP nº 1.063.507/RS, trata de um empréstimo concedido por empresa brasileira, em Reais, em favor de um investidor estrangeiro com conta mantida no Brasil. Já os fatos examinados no presente processo dizem respeito a empréstimos contratados em dólares que foram aperfeiçoados no exterior.

## III- Da inexistência de previsão legal para a inclusão da Impugnante no pólo passivo da obrigação tributária.

A autoridade lançadora considerou a Impugnante responsável pelo IOF-Crédito supostamente incidente sobre operações de mútuo realizadas com mutuárias domiciliadas no exterior. Para justificar tal responsabilização, invocou o art. 13, § 2º, da Lei nº 9.779/1999: – “Responsável pela cobrança e recolhimento do IOF de que trata é a pessoa jurídica que conceder o crédito”.

Com base nos ensinamentos da doutrina, pode-se cogitar de três hipóteses de responsabilização pelo pagamento do IOF-Crédito, no caso dos mútuos de recursos financeiros:

- a) Responsabilidade por transferência – O contribuinte é o mutuário, mas a lei transfere a responsabilidade para a fonte pagadora (mutuante);
- b) Responsabilidade solidária – O contribuinte (mutuário) e a fonte pagadora (mutuante) são, ambos, responsáveis solidários;
- c) Responsabilidade por substituição – A fonte pagadora (mutuante) já é, desde a origem, responsável por substituição tributária.

A responsabilização por transferência trata do caso de sucessão do mutuário pelo mutuante na relação jurídico-tributária. Se foi esta a hipótese ventilada pelo Auditor-Fiscal autuante, o lançamento fiscal incorreu em “substituição tributária de fato”, sem respaldo em lei.

A responsabilização solidária, nos termos do art. 124 do Código Tributário Nacional, CTN, pode decorrer: I – do interesse comum que duas ou mais pessoas tenham na situação que constitui o fato gerador da obrigação; ou II – de dispositivo expresso de lei. No caso em apreço, não é válido afirmar que mutuante e mutuário tenham interesse comum na situação, pois como afirma PAULO DE BARROS CARVALHO, “o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo de solidariedade. (...) Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel” (Curso de Direito Tributário, 8ª edição, Saraiva, 1996).

Por outro lado, para se falar em responsabilidade solidária por força de disposição legal, seria preciso que a lei descrevesse tal solidariedade como consequência de determinada conduta. Se a norma de responsabilidade não menciona expressamente a existência de uma obrigação solidária, não há como o intérprete deduzi-la a partir de uma interpretação extensiva do texto legal. No caso do art. 13, § 2º, da Lei nº 9.779/1999, não parece que exista qualquer referência a uma situação fática que identifique hipótese de solidariedade. Se foi esta a hipótese ventilada pelo Auditor-Fiscal, o lançamento carece de amparo legal.

Por fim, na responsabilidade por substituição, o único responsável legal pela obrigação seria o mutuante. Ocorre que o art. 2º, § 2º, do Decreto nº 4.494/2002, já exclui essa possibilidade, ao retirar do campo de incidência do IOF-Crédito as operações de crédito no exterior.

Em suma: – a lei não prevê a possibilidade de responsabilização tributária da Impugnante, nos casos aqui examinados.

#### **IV- Do benefício da alíquota zero aplicável ao Contrato nº 1000.0099/08.**

Conforme explicado no item I, o Contrato de crédito fixo de nº 1000.0099/08, celebrado entre a Impugnante e sua subsidiária PIFCo, envolveu transferência de recursos para o exterior.

Caso a autoridade julgadora considere ocorrido o fato gerador do IOF-Crédito neste contrato (o que só se admite para efeito de argumentação, uma vez que a

disponibilização do capital ocorreu fora do País), ainda assim não haverá imposto a exigir da Impugnante, tendo em vista o benefício da alíquota zero, previsto no art. 8º, inciso III, do Decreto nº 4.494/2002: – “A alíquota é reduzida a zero na operação de crédito à exportação, bem como de amparo à produção ou estímulo à exportação” .

Ora, o significado da palavra “exportar” , empregada no art. 153, inciso III, da Constituição Federal, do art. 23 do Código Tributário Nacional, e do art. 1º do Decreto-lei nº 1.578/1977, é o de promover a saída de algo do território nacional para o estrangeiro.

Considerando-se que, no Contrato nº 1000.0099/08, os recursos saíram do Brasil e foram disponibilizados no exterior, pode-se afirmar que houve uma efetiva exportação de capital e, sendo assim, a operação goza do benefício da alíquota zero.

#### **V- Dos erros na apuração do IOF devido.**

##### V.1)- Contratos de mútuo realizados sem fechamento de câmbio – Ausência de base legal para a conversão dólares-reais.

Exceção feita ao Contrato nº 1000.0099/08, todos os demais foram pactuados em dólares sem fechamento de câmbio (os recursos já se encontravam no exterior).

Para apurar a base de cálculo do IOF, em reais, nestes contratos, o Auditor-Fiscal usou o mesmo critério de conversão adotado pela Impugnante em sua contabilidade, por entender que o mesmo era compatível com os princípios contábeis geralmente aceitos (NBC T7, aprovada pela Resolução CFC nº 1.052, de 07/12/2005).

Tal procedimento, todavia, não tem amparo legal. A bem da verdade, não existe, no ordenamento jurídico brasileiro, nenhuma norma que regule a conversão da moeda estrangeira em moeda nacional, nos casos em que o capital encontra-se no exterior e lá vem a ser disponibilizado.

A contabilidade, por sua vez, não tem *status* de lei, para fins de apuração da base de cálculo de um tributo. Ainda que tivesse, cabe lembrar que a Resolução CFC nº 1.052/2005, citada pelo Auditor-Fiscal autuante, encontra-se revogada.

Ao reconstruir por presunção uma taxa de câmbio inexistente, e ao utilizar nova taxa em relação à moeda que originalmente era dólar, a Fiscalização acaba por tributar a própria variação cambial, majorando, indevidamente, a base tributável.

##### V.2)- Contrato nº 1000.0030/07 – Cobrança Indevida do Adicional de IOF

A origem do valor registrado no Contrato nº 1000.0030/07, celebrado com a mutuária BRASOIL, decorre da transferência de um parte do empréstimo registrado no Contrato nº 1000.0028/07, referente à mutuária PIFCo.

Mais especificamente falando: – a operação em questão representou uma cessão de crédito entre empresas (versão do crédito de R\$ 8.203.288.649,84 da PIFCo para a BRASOIL), não tendo havido disponibilização de novos valores, nem tampouco qualquer acréscimo ao saldo do mútuo registrado pela Impugnante, fatos estes indispensáveis para a incidência do adicional de IOF, previsto no art. 7º, §§ 15 e 16, do Decreto nº 6.306/2007 (com redação dada pelo Decreto nº 6.339/2008).

V.3)- Contrato nº 1000.0091/09 – Cobrança Indevida do Adicional de IOF

Conforme mencionado no Termo de Verificação Fiscal, o contrato de crédito rotativo nº 1000.0030/07 foi desdobrado, em seu vencimento, da seguinte forma: a) um contrato de crédito rotativo, de nº 1000.0092/08; e b) um contrato de crédito fixo, de nº 1000.0091/08, com prazo e valor definido, e juros acumulados de R\$ 17.404.272,95 (até a data de 24/11/2008).

Com relação a este novo contrato de crédito fixo, de nº 1000.0091/08, não houve disponibilização de novos valores, nem tampouco qualquer acréscimo ao saldo do mútuo registrado pela Impugnante, fatos estes indispensáveis para a incidência do adicional de IOF, previsto no art. 7º, §§ 15 e 16, do Decreto nº 6.306/2007.

**VI- Da impossibilidade de aplicação de juros sobre multa de ofício**

Cabe ressaltar, por fim, não ser cabível a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício de 75%.

A Receita Federal, sem qualquer respaldo legal, tem fundamentado tal cobrança no Parecer COSIT nº 24, de 02/08/1998, cuja conclusão é a seguinte:

*“O referido Parecer conclui, com base no disposto nos arts. 29 e 30 da Medida Provisória n. 1.621/98, de 13.1.98, no art. 84 da Lei n. 8.981/95 e no art. 13 da Lei n. 9.065/95, que as multas de ofício, associadas a fatos geradores ocorridos até 21.12.94, que não tenham sido objeto de parcelamento requerido até 31.8.95, estão sujeitas à incidência de juros de mora, se recolhidas em atraso. Conclui, igualmente, com apoio no art. 61 e seu parágrafo 3º, da Lei n. 9.430/96, que, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1.1.97, incidirão juros moratórios sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições – inclusive, pois, relativos às multas de ofício não pagas nos respectivos vencimentos.”*

O referido parecer, contudo, parte de uma exegese equivocada, porquanto o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 trata da possibilidade de cobrança de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício, que consabidamente não são espécie tributária (vide definição de “tributo”, no art. 3º do Código Tributário Nacional).

A impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício vem sendo reconhecida pelo Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais e pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A 15ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ julgou parcialmente procedente o lançamento, para exonerar parte do valor lançado no PA de 30/11/2008, nos termos do Acórdão nº 12-053.331, de 05/03/2013, cuja ementa abaixo se transcreve.

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

*Ano-calendário: 2008*

**IOF-CRÉDITO. MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS. SUJEIÇÃO PASSIVA.**

*As operações de mútuo de recursos financeiros realizadas entre pessoas jurídicas sujeitam-se à incidência do IOF-Crédito. A responsabilidade pela cobrança e pelo recolhimento do imposto é da pessoa jurídica que concede o crédito.*

**IOF-CRÉDITO. OPERAÇÕES DE MÚTUO REALIZADAS NO EXTERIOR.**

*As operações de mútuo realizadas no exterior, tendo por mutuante pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitas à incidência do IOF-Crédito. Para efeito de aplicação da lei brasileira, é irrelevante o fato de os recursos mutuados se encontrarem em conta de depósito mantida fora do País.*

**IOF-CRÉDITO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA. OPERAÇÕES DE CRÉDITO EXTERNO.**

*Para efeito de caracterização da hipótese de não-incidência de IOF prevista art. 2º, § 2º, do Decreto nº 6.306/2007, consideram-se como operações de crédito externo apenas aquelas em que o crédito provém do exterior.*

**IOF-CRÉDITO. ALÍQUOTA ZERO. OPERAÇÕES DE CRÉDITO À EXPORTAÇÃO.**

*As operações de crédito à exportação beneficiadas com a alíquota zero do IOF, conforme previsto no art. 8º, inciso III, do Decreto nº 6.306/2007, são aquelas realizadas por instituições financeiras, nos termos da legislação específica. Os mútuos concedidos a empresas estrangeiras por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, não enquadradas como instituições financeiras, não constituem operações de crédito à exportação.*

**IOF-CRÉDITO. MÚTUOS NEGOCIADOS EM MOEDA ESTRANGEIRA. DISPONIBILIZAÇÃO DOS RECURSOS OCORRIDA NO EXTERIOR. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE CÂMBIO. DETERMINAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL EM MOEDA NACIONAL.**

*A base de cálculo do IOF, nas operações de mútuo pactuadas em moeda estrangeira, será o equivalente, em moeda nacional, do montante entregue ou posto à disposição do mutuário, calculado segundo a taxa de conversão da operação de câmbio. Quando não existir operação de câmbio, o contribuinte deverá informar à autoridade fiscal os valores em moeda nacional que foram lançados em sua contabilidade, esclarecendo o critério e a taxa de conversão utilizados. Sendo este critério de conversão uniforme no tempo e compatível com os princípios contábeis geralmente aceitos, deverá ser acatado pela autoridade fiscal.*

**IOF-CRÉDITO. ADICIONAL DE 0,38%. CONTRATO DE CRÉDITO ROTATIVO ORIGINADO DE RENOVAÇÃO DE MÚTUO ANTERIOR COM SUBSTITUIÇÃO DO DEVEDOR.**

*Os contratos de crédito rotativo originados da renovação de mútuos anteriores, com substituição do devedor, estão sujeitos à incidência do adicional de IOF de 0,38%, calculado sobre o somatório mensal dos acréscimos diários dos saldos devedores.*

*IOF-CRÉDITO. ADICIONAL DE 0,38%. CONTRATO DE CRÉDITO FIXO ORIGINADO DE RENOVAÇÃO DE MÚTUO ANTERIOR SEM SUBSTITUIÇÃO DO DEVEDOR.*

*Nas renovações de mútuo pactuadas sem substituição do devedor, o adicional de IOF de 0,38% só será exigido se houver entrega ou colocação de novos valores à disposição do mutuário.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2012*

**INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO..**

*Os débitos relativos às multas de ofício, quando não recolhidos no prazo legal, sujeitam-se à incidência de juros de mora.*

Ciente desta decisão por decurso de prazo em 21/03/2013, a interessada ingressou, no dia 05/04/2013, com Recurso Voluntário, no qual renova os argumentos da impugnação, acima resumidos, e acrescenta argumentos sobre a nulidade da decisão recorrida por, no seu entender, ter aperfeiçoado o lançamento na medida em que admitiu inexistir previsão legal para converter os valores pactuados em moeda estrangeira e, ao invés de exonerar o crédito tributário, preferiu mantê-los com o mesmo argumento da Fiscalização, ou seja, utilizando o mesmo critério usado na contabilidade da Recorrente. Ademais, utilizou argumentos que não foram utilizados pela Fiscalização e nem aduzidos na impugnação, o que é vedado ao julgador.

A Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões (fls. 4223/4254), na qual alega, em síntese, que:

1- as nulidades no processo administrativo fiscal ocorrem quando não são observados os requisitos dos art. 10 ou 59 do Decreto nº 70.235/72, ou ainda quando ausente um dos pressupostos de validade dos atos administrativos em geral. Nenhuma dessas hipóteses se materializa no presente auto de infração. Discussão acerca do mérito da autuação (alíquota, base de cálculo, fato gerador) remete-se à improcedência (total ou parcial) do lançamento e não à nulidade do mesmo;

2- o crédito não foi concedido no exterior porque quem colocou o crédito à disposição das mutuárias (arts. 63 e 116 do CTN) foi a Recorrente, pessoa jurídica brasileira. Foi ela que cedeu o crédito e deu azo ao fato gerador, no seu domicílio. Os contratos corroboram esse entendimento. Cita jurisprudência (administrativa e judicial) e doutrina.

3 - em relação ao significado da expressão “crédito externo” contida no § 2º, do art. 2º do Decreto nº 4.494/02, deve ser tratada no sentido técnico, como o faz a autoridade monetária (Banco Central), que o trata como sinônimo de “empréstimos externos” e “recursos externos” ao se referir à entrada de numerário estrangeiro no país, e nunca a “operações que se completam no exterior”, como quer a recorrente;

4- pela legislação de regência, nas operações de crédito em geral, o mutuário é o contribuinte, sendo o mutuante o responsável tributário pela retenção e recolhimento. Quando o mutuante é estrangeiro, correto o entendimento da recorrente de que não se completa a matriz de incidência do IOF-Crédito. Engana-se, no entanto, a recorrente ao concluir que não faria sentido o § 2º, do art. 2º do Decreto nº 4.494/02 excluir da incidência do IOF Crédito um mútuo conferido por um credor estrangeiro, que não se sujeita ao IOF. Tal norma não é constitutiva de não-incidência (não estabelece uma não-incidência), mas apenas explicita aquilo que já decorre da análise sistemática da legislação pertinente, ou seja, que o IOF não incide quando a pessoa legalmente sujeita ao recolhimento não tem domicílio no Brasil. É próprio dos regulamentos declarar, detalhar a legislação pertinente.

5- o art. 2º, § 2º do Decreto nº 4.494/02 jamais pretendeu constituir uma não-incidência tributária. Ele tem por objetivo explicitar aquilo que já decorre da análise sistemática da legislação pertinente.

6- para os contratos registrados na contabilidade da recorrente, o valor lançado faz prova da operação e está em conformidade com as regras contábeis e a legislação de regência (art. 9º do DL 1.598/77 e art. 143 do CTN), posto que utilizou a cotação do USD na data da operação. Se erros há nessa conversão, pode e deve ser retificado, sem que isto represente nulidade do lançamento, posto que estão presentes os requisitos do art. 10 e ausentes o do art. 59 do Decreto nº 70.235/72;

7- nos termos do art. 9º, §1º, do Dec. Lei 1.598/77, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. Nada há que impeça a aplicação desse dispositivo ao IOF. Assim, quanto aos fatos registrados, a autoridade fiscal apenas precisa produzir prova se quiser demonstrar sua inveracidade (§2º).

8- eventual erro na data da conversão da base de cálculo jamais poderia ser considerado como causa de nulidade do lançamento, mas mera hipótese de exoneração parcial (erro quantitativo), caso a taxa correta seja menor que a usado no lançamento.

9- a legislação brasileira nunca tratou as operações de crédito como uma operação de exportação. Exportação é sempre de mercadorias ou de serviços e nunca de divisas. Crédito financeiro não é nem mercadoria, nem produto e nem serviço.

10- a multa pecuniária tem a mesma natureza da obrigação tributária principal (arts. 113, § 1º, e 139 do CTN) e em vencimento 30 (trinta) dias após o seu lançamento e, por força do que dispõe o art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no seu vencimento sujeita-se à incidência de juros de mora. Cita doutrina e jurisprudência da CSRF.

Na forma regimental, o recurso voluntário foi distribuído para relatar.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele se conhece.

A empresa recorrente firmou diversos contratos de mútuo financeiro com a suas coligadas PETROBRÁS INTERNATIONAL FINANCE COMPANY - PFICo, BRASOIL OIL SERVICES COMPANY – BRASPETRO e BRASOIL OIL COMPANY – BOC, todas pessoa jurídica sediados em paraísos fiscais no exterior (Ilhas Cayman), através dos quais entregou recursos financeiros, em dólar dos Estados Unidos, a título de empréstimos.

Antes de adentrar no mérito da lide, é oportuno destacar algumas características dos referidos contratos de mutuo. São elas, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) e documentação anexa:

1- estão redigidos em inglês e consta dos autos cópia da tradução para o português;

2- em nenhum contrato consta o nome da cidade em que foi celebrado. Também não conta o nome da cidade onde foram emitidos os “Formulários de Pedido de Desembolso”, vinculados aos contratos;

3- a moeda utilizada foi o dólar dos Estados Unidos. Os recursos financeiros também foram entregues em USD;

3- exceto o contrato nº 1000.0099/08, a transferência dos recursos financeiros foi realizada sem a utilização de contrato de fechamento de câmbio;

4- os recursos financeiros foram depositados, pela mutuante, em contas das mutuárias no Bank of América, na cidade de New York, E.U.A.

5- a devolução do mutuo se deu por meio de depósito em conta da mutuante no mesmo Bank of América, na cidade de New York, E.U.A.

6- foi objeto de autuação contratos de crédito rotativo (subitem 4.1 do TVF) e contratos de crédito fixo, novos e renovados (subitem 4.2 do TFV).

Dito isto, adentra-se, agora, no mérito da questão.

A empresa recorrente levanta duas preliminares de nulidade: uma de nulidade do lançamento, que entende ser ilíquido e incerto na medida em que há erros de cálculos e falta de fundamentação legal da taxa de câmbio utilizada na apuração da base de cálculo do IOF lançado; e outra de nulidade da decisão recorrida por ter, supostamente, aperfeiçoado o lançamento na medida em que admitiu inexistir previsão legal para converter os valores pactuados em moeda estrangeira ao invés de exonerar o crédito tributário preferiu mantê-los com o mesmo argumento da Fiscalização, ou seja, utilizando o mesmo critério usado pela Recorrente, utilizando argumentos que não foram utilizados pela Fiscalização.

Quanto ao lançamento de ofício, sabidamente o mesmo é nulo quando não for atendido as disposições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 ou quando estiver presente as condições assinaladas no art. 59 do mesmo Decreto nº 70.235/72. Os eventuais erros de

apuração de impostos e contribuições devem ser retificados de ofício ou a pedido do contribuinte.

A decisão recorrida mostrou, com absoluta clareza, que não ocorreu hipótese de nulidade do auto de infração e que todos os elementos contidos no mesmo, e nos seus anexos, foram fornecidos pela recorrente ou extraídos de sua contabilidade. Não há nenhuma dificuldade para entender como foi encontrado a base de cálculo, a alíquota e o valor do IOF lançado, cujo fundamento legal consta das peças da autuação.

Tanto no Termo de Verificação Fiscal como no acórdão recorrido, ficou patente a legalidade do procedimento adotado pela Fiscalização para apurar a base de cálculo e o valor principal do IOF lançado.

A respeito da alegação de nulidade da decisão por ter, supostamente, aperfeiçoado o lançamento também não se sustenta. A uma porque a Recorrente não indicou qual dispositivo legal proíbe o julgador administrativo de usar argumentos, para formar sua convicção, que não foram usados nem pela autoridade autuante e nem pela impugnação. A duas, a argumentação da autoridade julgadora, inclusive com citação de dispositivos legais não constantes do lançamento ou da impugnação, não caracteriza aperfeiçoamento do lançamento, quando o mesmo estar perfeito e não merece reparos; a três, os argumentos da decisão recorrida vincula-se, indiscutivelmente, às razões da autuação e da defesa, não tendo abordado matéria estranha à lide estabelecida, como faz crer a Recorrente.

Portanto, ao contrário do alegado, a decisão recorrida não tentou “salvar” o lançamento ao tratar da matéria “conversão da base de cálculo” do IOF, apenas e tão somente fundamentou seu entendimento sobre o procedência do procedimento adotado pela Fiscalização. Portanto, a decisão recorrida não realizou nenhum aperfeiçoamento no lançamento, Para fazê-lo deveria, previamente, reconhecer que nele algo estava faltando que mereceria complementação, fato que não correu no caso concreto. A decisão ratificou o procedimento adotado pela Fiscalização para converter a base de cálculo do IOF de USD para o Real.

Como se viu, não há como prosperar as alegações de nulidade suscitadas pela recorrente.

À vista do exposto, ratifico e adoto os fundamentos da decisão recorrida quanto à preliminar de nulidade do auto de infração.

Rejeito, pelas razões acima, as preliminares de nulidade suscitadas pela Recorrente.

Quanto ao mérito, melhor sorte não assiste à recorrente.

O núcleo da lide gira em torno da incidência, ou não, do IOF-Crédito nas operações de mutuo realizadas pela recorrente com empresa sediada no exterior.

A legislação aplicável à matéria, necessária ao deslinde da questão, está abaixo reproduzida.

### **Código Tributário Nacional (CTN)**

*Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:*

*I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;*

*[...]*

*IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.*

*Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.*

#### **Lei nº 8.894/94:**

*Art. 1º O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários será cobrado à alíquota máxima de 1,5% ao dia, sobre o valor das operações de crédito e relativos a títulos e valores mobiliários.*

*[...]*

*Art. 2º Considera-se valor da operação:*

*I - nas operações de crédito, o valor do principal que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;*

*[...]*

*Art. 3º São contribuintes do imposto:*

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

#### **Lei nº 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.*

*§ 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.*

**Decreto nº 6.306/2007 (Regulamento do IOF):**

*Art. 2º. IOF incide sobre:*

*I- operações de crédito realizadas:*

*a) por instituições financeiras (Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, art. 1º);*

*b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (**factoring**) (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, §1º, inciso III, alínea "d", e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 58);*

*c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13).*

*[...]*

*§1º A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 63, parágrafo único).*

*§2º Exclui-se da incidência do IOF referido no inciso I a operação de crédito externo, sem prejuízo da incidência definida no inciso II deste artigo.*

Dos dispositivos de leis, acima reproduzidos, pode-se concluir o seguinte:

- a)- o contribuinte do IOF-Crédito é o tomador do crédito (mutuário);
- b)- o responsável pela retenção e recolhimento do IOF-Crédito é o cedente do crédito (mutuante). A lei não atribui ao contribuinte responsabilidade supletiva;
- c)- na operação em que há a incidência de IOF-Crédito não haverá incidência do IOF-Títulos, e vice-versa;
- d)- não existe operação de crédito isenta de IOF-Crédito;
- e)- não sendo o contribuinte (mutuário) o responsável pelo pagamento do IOF-Crédito, dele não se pode exigir o pagamento da exação. Somente o responsável (substituto tributário) está obrigado a efetuar a retenção e o pagamento do IOF-Crédito;
- f) nas operações de crédito em que empresa sediada no Brasil é a mutuária e a empresa mutuante tem sede fora do Brasil, o contribuinte continua sendo a empresa mutuária (brasileira) e o responsável tributário continua sendo a empresa mutuante (estrangeira). Nesse caso, o responsável tributário não está sujeito à lei brasileira, não tendo como dele se exigir a retenção e o pagamento do IOF-Crédito.

g) nas operações de crédito em que empresa sediada fora do Brasil é a mutuária e a empresa mutuante tem sede no Brasil, o contribuinte continua sendo a empresa mutuária (estrangeira) e o responsável continua sendo a empresa mutuante (brasileira) e dele responsável se pode exigir o pagamento do IOF.

Essas conclusões são irrefutáveis e importantes para o deslinde da questão.

Como a legislação do IOF-Crédito não atribui responsabilidade supletiva ao contribuinte, o responsável tributário é o único obrigado a reter e recolher o tributo. Ou seja, o Fisco tem o direito de exigir do responsável tributário o pagamento do IOF-Crédito, nunca do contribuinte, independente deste ser ou não residente (pessoa física) ou estabelecido (pessoa jurídica) no Brasil.

Nas operações de crédito em que o responsável tributário (ou mutuante) não possui estabelecimento no Brasil e, portanto, não se sujeita às leis brasileiras, não há como o Estado brasileiro exigir o pagamento do IOF-Crédito deste responsável. Nesse caso, em tese, a operação está dentro do fato gerador do IOF-Crédito. No entanto, está ou não a operação incluída no fato gerador do IOF-Crédito é irrelevante porque, na prática, o crédito tributário não pode ser exigido pelo Fisco Federal. Daí decorre as disposições do Regulamento do IOF (Decreto nº 6.306/2007, art. 2º, § 2º) que excluiu da incidência do IOF as operações de crédito externo.

A recorrente questiona o alcance da expressão “*crédito externo*”, acima referida, para concluir que toda operação de crédito (ou mutuo) que envolva uma empresa sediada no Brasil e outra empresa sediada no exterior é uma operação de “*crédito externo*”, ainda mais se a operação for contratada em moeda estrangeira e os recursos estavam no exterior e lá foram entregues, também em moeda estrangeira (USD).

Em primeiro lugar, não é a moeda consignada no contrato que vai definir se a operação é de “*crédito externo*” ou de “*crédito interno*”, digamos assim. Também não o é o local em que os recursos se encontram e o local onde foram entregues ao mutuário. O que vai definir se o crédito é externo ou não é o domicílio do proprietário do dinheiro objeto do mútuo, ou seja, o país onde a empresa mutuante está instalada e de onde determinará a remessa dos recursos ao mutuário. Dito de outra forma, onde a empresa que possui o dinheiro objeto do mútuo está instalada: dentro ou fora do país.

Se instalada dentro do país, a operação é de “*crédito interno*” e se instalada fora do país, a operação é de “*crédito externo*”, a que se refere a legislação do IOF-Crédito.

Esta é a mesma conclusão da decisão recorrida, só que aqui está dita de uma forma mais simples e direta, de que a expressão “*crédito externo*” sempre se refere a recursos que estão no exterior e que serão remetidos para o Brasil a título de empréstimo. Não é poupança nacional, é poupança estrangeira, externa.

No caso dos autos, os recursos (ou poupança) objeto dos mútuos são nacionais e podem ou não estar no território nacional, não faz diferença. A recorrente pode, e de fato o fez, dispor livremente dos mesmos (desde que obedecido a legislação pátria), inclusive para emprestar a qualquer pessoa, no Brasil ou no exterior.

Como bem disse a decisão recorrida, ao efetuar operação de mutuo, com pessoa residente no Brasil ou no exterior, ocorre o fato gerador do IOF-Crédito e o Estado pode e deve exigir dela recorrente mutuária e responsável o IOF-Crédito devido.

Na operação realizada pela recorrente, não há lei concedendo isenção ou excluindo a operação do campo de incidência do IOF-Crédito. As disposições do § 2º, do art. 2º, do RIOF (Decreto nº 6.306/2007) não tem referência em lei (todos os dispositivos do RIOF referenciados em lei trazem-na no final do texto e entre parênteses) porque não tratam de isenção ou de não-incidência. Por isso, procede o argumento da Fazenda Nacional, abaixo reproduzido:

*Acontece que, na verdade, o Decreto jamais pretendeu estabelecer uma não-incidência tributária. Seu objetivo era justamente explicitar aquilo que já decorre da análise sistemática da legislação pertinente: o IOF não incide quando a pessoa legalmente sujeita ao recolhimento não tem domicílio no Brasil.*

*Aliás, esta é uma das funções primordiais do Regulamento: poupar os destinatários da necessidade de recorrer a diversos diplomas legais (no caso, as Leis 5.134/66, 8.894/94 e 9.779/99), sintetizando e condensando aquilo que decorre de sua interpretação sistemática.*

Quanto à base de cálculo dos recursos emprestados pela Recorrente, como bem disse a Fazenda Nacional, não se trata da hipótese prevista no art. 143 do CTN, porquanto o valor tributário não está expresso em moeda estrangeira, já que foi extraído da contabilidade da Recorrente, que está em Reais.

O fato de o Termo de Verificação Fiscal fazer referência à forma de conversão do valor dos Contratos de Mútuo para o Real, realizada pela Recorrente, não significa que ela Fiscalização tenha, como disse a Recorrente, arbitrado um valor da taxa de câmbio para a conversão da base de cálculo de USD para Real, sem nenhum fundamento legal. Na verdade, a base de cálculo foi apurada em Reais, e não em USD, com base na escrituração contábil da Recorrente, da mesma forma como se apura a base de cálculo dos demais impostos e contribuições federais. Os Contratos de Mutuo serviram de prova da realização das operações de mutuo e de sua conformidade com a contabilidade. O valor das operações, base de cálculo do IOF, foi apurado em Reais.

Quanto à cobrança do adicional de 0,38% para o Contrato nº 1000.0030/07, a decisão recorrida foi clara ao provar que houve, sim, acréscimos no saldo devedor da BRASOIL, caracterizando a hipótese de incidência do referido adicional, prevista no art. 7º, § 16, do RIOF (Decreto nº 6.306/2007), não havendo reparos a fazer na decisão recorrida.

Também não merece prosperar o argumento da recorrente de que sua operação de mutuo estaria alcançada pela isenção prevista no inciso III, do art. 8º do Decreto nº 4.494/02 (RIOF/02) por ser uma operação de exportação de capital.

Como bem disse a decisão recorrida, a isenção concedida nas operações de crédito destinadas a financiar a exportação de mercadorias e serviços não alcança as operações de mutuo financeiro realizadas pela recorrente. As operações aqui tratadas não se destinam a financiar exportação de produtos/serviços nacionais.

Sobre a incidência de juros de mora sobre o crédito tributário lançado a título de multa de ofício, também não vejo reparos a fazer na decisão recorrida.

Como bem disse a decisão recorrida, o crédito tributário relativo a penalidade aplicada tem mesma natureza da obrigação principal e, nos termos do § 3º do art. 113 c/c art. 161, ambos do CTN, e art. 61 da Lei nº 9.430/96, qualquer que seja o motivo da falta de pagamento do crédito tributário incide juros de mora.

O vencimento da multa de ofício lançada em auto de infração ocorre trinta dias após a sua notificação ao contribuinte (art. 160 do CTN). A recorrente tomou ciência do lançamento da multa de ofício no dia 19/7/2011, sendo o vencimento da mesma no dia 18/8/2011. Não pago no vencimento, incide os juros qualquer que seja a razão da mora.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup>, adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância para todos os argumentos aduzidos pela Recorrente.

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:  
[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Tratam os presentes autos sobre o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Operações relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF.

A autoridade fiscal lançou o IOF-crédito sobre o valor de diversos empréstimos concedido pela empresa brasileira às suas subsidiárias no exterior em dólares.

Possível verificar das planilhas que tratam-se de créditos concedidos a partir do início do ano-calendário de 2008. Passível verificar do IOF ainda que a d. autoridade também o enquadrado como “crédito rotativo”, e o tributou de acordo com os saldos diários.

Afirma a fiscalização que “não obstante os contratos analisados neste item possuem valor limite para a linha de crédito disponibilizada, e uma data final de validade, não resta dúvida que se trata de crédito rotativo”

Afirma ainda ao final que “considerando a fiscalizada adotou um critério de conversão ao registrar em sua contabilidade, em moeda nacional, os valores dos empréstimos contratados em dólares americanos, e, ainda, considerando que o critério adotado está compatível com o PN CST 247/70, em como os princípios contábeis geralmente aceitos – mais especificamente aqueles constantes da NBC 17, o fisco adotou, para fins de conversão dos valores em dólares para reais o mesmo critério utilizado pela fiscalizada (e constante em sua contabilidade), qual seja, conversão de dólares para reais com base na cotação de venda”, o que confirmando sua interpretação de que tratam-se de empréstimos de empresa brasileira para subsidiária estrangeira, em dólares norte-americanos.

Importante denotar que essa operação em nenhum momento foi enquadrada como sendo originária de recursos auferidos originalmente no exterior, no caso previstos pela Lei no. 11.371 de 2006, onde haveria vedação legal para que tais recursos fossem objeto de mútuo.

Assim, estamos diante da avaliação da possibilidade da incidência do IOF crédito sobre operações envolvendo moeda estrangeira, que estariam ou não passíveis de incidência de IOF-Câmbio ou até mesmo de uma bitributação, ou seja, a convivência de ambos.

Entendo que inexistente previsão legal para a incidência do IOF crédito sobre essa operação, mas que seria passível de incidência o IOF Câmbio o que simplesmente não se discute nesses autos.

Importante observar que a lei nº 8.894/94, que dispõe sobre o IOF, determinou em seu artigo 6º que “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.”, sendo que de acordo com seu parágrafo único “as instituições autorizadas a operar em câmbio são responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto.”.

A lei acima mencionada foi regulamentada pelo Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, segundo o qual o IOF tem 05 (cinco) fatos geradores: operações de crédito;

operações de câmbio; operações de seguro realizadas por seguradoras; operações relativas a títulos ou valores mobiliários; e operações com ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial.

No caso *in concreto*, entendo que o ato praticado pela Recorrente enquadra-se à descrição do artigo 6º, da Lei nº 8.894/94, resultando, portanto, a incidência do IOF-Câmbio.

Por isso, julgo que a capitulação correta do lançamento ora atacado seria a do artigo 6º, da Lei nº 8.894/94, que sob a operação financeira realizada incide IOF-Câmbio e não IOF-Crédito, como fora lançado.

Finalmente, entendo impossível a convivência dos dois tributos. Entendo desnecessário tecer maiores comentários, inclusive por ser amplamente vedada no ordenamento jurídico nacional, em particular no CTN, a bitributação, e que mesmo que a mesma lei preveja a existência de fatos geradores distintos, os mais diversos, o fato econômico apenas pode subsumir-se a um desses fatos geradores. Um mesmo fato econômico não pode dar origem a dois fatos geradores distintos em um mesmo tributo, deve o intérprete escolher uma delas.

Por todo exposto, conheço do presente recurso, e dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO