



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

Processo n° 10930.724081/2011-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.264 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2017
Matéria IOF
Recorrente EMPRESA PRINCESA DO NORTE S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 22/12/2009

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LEITURA CONTRÁRIO SENSU DO ART. 149 DO CTN.

A leitura *contrario sensu* do art. 149 do CTN deixa clara a vedação quanto a alteração dos critérios jurídicos adotados no auto de infração, visto serem taxativas as hipóteses de alteração do lançamento.

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

A alteração do critério jurídico pelo acórdão de julgamento da impugnação implica em preterição do direito de defesa do contribuinte, nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72, e consequente nulidade de decisão da DRJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário para reconhecer a nulidade da decisão da DRJ, e para que seja proferida nova decisão analisando-se exclusivamente o fundamento da autuação, com base no art. 7º, §7º do Decreto 6.306/2007 (RIOF), especificamente quanto a ocorrência de prorrogação/renovação da operação de mútuo. Sustentou pela recorrente a Dra. Rosana Oleinik, OAB/SP 148.879.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire (Presidente em exercício), Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra e Pedro Sousa Bispo.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o Contribuinte para a cobrança do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF - acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, em face da falta de cobrança e recolhimento do mesmo sobre operações de mútuo, bem como cessões de crédito entre pessoas jurídicas não financeiras, caracterizadas pela autuante também como operações de mútuo.

A autuação abrangeu dois pontos:

I) Contratos de mútuo com a empresa Breda Transportes e Serviços S.A., CNPJ 05.160.935/000159, fls. 105-114.

II) Cessão de créditos *pro soluto* para a autuada (cessionária), por parte da empresa Comporte (cedente), decorrentes das operações de mútuo com as seguintes pessoas jurídicas: Empresa de Ônibus Nossa senhora da Penha S.A. e as empresas Expresso Maringá/SJC e Expresso Maringá Ltda (fls. 78-104), e, em 21/12/2009 por meio do Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos, fls. 66-68.

Irresignada, a autuada Impugnou exclusivamente o item II, alegando que a hipótese de cessão de crédito não constitui fato gerador do IOF, e que no caso de troca de credores não há nova incidência, pois a relação jurídica seria a mesma.

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ em acórdão assim ementado:

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

Data do fato gerador: 22/12/2009

LANÇAMENTO “EX OFFICIO”:

A falta de recolhimento do IOF, cujo fato gerador tenha efetivamente ocorrido, autoriza o lançamento de ofício pela Autoridade Fazendária.

IOF. CESSÃO DE CRÉDITOS OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

No caso de cessão de créditos de uma pessoa jurídica a outra, considera-se ocorrido o fato gerador do IOF a data em que foi implementada a concessão (data de assinatura do Instrumento Particular de Cessão de Direitos e de Créditos), posto que neste momento restará alterada a composição dos envolvidos na

relação jurídica, não importando qual designação se use para identificar tal operação.

INTIMAÇÃO DO TEOR DA DECISÃO.

As intimações devem ser feitas por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Diante da negativa, a autuada apresentou Recurso Voluntário, reiterando os fundamentos de sua impugnação.

Posteriormente, apresentou petição solicitando que seja realizada a sua intimação para sustentação oral, e que a mesma seja feita no nome do patrono.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido por este Colegiado.

Repisando os fatos, a empresa Comporte realizou contratos de mútuo com outras empresas, já mencionadas no relatório, originando uma relação jurídica creditícia para com elas, posteriormente objeto de cessão, através de "instrumento de particular de cessão de direitos e de créditos" (fl. 66-68), para a Recorrente.

Para iniciar a análise, listemos as fundamentações aduzidas neste processo:

a) Os **fundamentos da fiscalização** foram os seguintes:

I) A cláusula 1 dos contratos de mútuo (p.ex., fl. 98) estipulam o vencimento pactuado contra apresentação do contrato, de modo que, quando da ocorrência da cessão de direitos da Comporte para a Recorrente, tais contratos foram apresentados aos devedores e ao novo credor, tendo os mesmos então vencido na data da cessão, depreendendo à partir daí que a integralização do Capital Social da Recorrente através desses créditos implicaria que os mútuos foram **renovados ou prorrogados**, recaindo na hipótese do art. 7º, §7º do Decreto 6.306/2007 (RIOF), *verbis*:

*§7º—Na **prorrogação, renovação, novação, composição, consolidação, confissão de dívida e negócios assemelhados, de operação de crédito em que não haja substituição de devedor, a base de cálculo do IOF será o valor não liquidado da operação anteriormente tributada, sendo essa tributação considerada***

complementar à anteriormente feita, aplicando-se a alíquota em vigor à época da operação inicial. (grifo da fiscalização)

II) Argumenta, **exclusivamente a título de registro**, que caso se entenda que não houve renovação/prorrogação de mútuo, poder-se-ia dizer que a cessão de crédito corresponderia a "**novação** subjetiva ativa", possibilitando a incidência do IOF. Vejamos o trecho mencionado:

Convém registrar que, mesmo que fosse questionada a aplicação do dispositivo legal relativo à **renovação/prorrogação** de mútuo (§ 7º do artigo 7º, do Decreto 6.306/2007), aos mútuos em questão ainda seria aplicável esse mesmo dispositivo, visto que teria ocorrido algo assemelhado à "**novação** subjetiva ativa" - já que houve a substituição do credor originário ("Confort Participações S/A"), pela fiscalizada, com a extinção da obrigação do devedor junto ao antigo credor, criando-se outra, para com a fiscalizada.

b) Os **fundamentos da Impugnação e Recurso Voluntário** foram os seguintes:

I) Novação, prorrogação, renovação e cessão de crédito são conceitos clássicos do direito das obrigações e não podem ser confundidos.

II) A cessão implica em simples substituição de posição contratual, sem alteração do contrato.

III) O IOF incide sobre **concessão** de crédito, e não sobre a cessão dele.

C) Os **fundamentos da decisão da DRJ** foram os seguintes:

I) A ocorrência da cessão de crédito caracteriza o surgimento de um novo contrato e que constitui fato gerador do IOF. Nas palavras do relator da DRJ:

27. Portanto, na cessão de posição contratual surge uma nova relação jurídica, fazendo com que a antiga seja extinta. O surgimento desta nova relação, em termos contratuais, corresponde a um novo contrato, mesmo porque ocorreu a mudança de um dos pólos daquele anteriormente existente. E, se surge uma nova relação contratual de mútuo resta caracterizado o surgimento do fato gerador do IOF.

II) Além disso, afirma que o título dado ao negócio jurídico é irrelevante, pois o art. 7º, §7º do RIOF prevê a sua aplicação a **casos assemelhados**.

Após estes esclarecimentos, podemos partir à análise do caso.

A motivação dos atos administrativos é elemento imprescindível deste, com regramento expresso na legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal. Compulsando o art.10 do Decreto 70.235/72, verifica-se que o mesmo traz o rol de elementos do auto de infração, *verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:*

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

É requisito desse ato administrativo que ele *indique o fato de forma clara e determinada* - apresentando provas e indícios da ocorrência do fato gerador ou de descumprimento de obrigação principal ou acessória - e também *impute a esse fato os efeitos jurídicos* que entenda cabíveis por força da lei, identificando os fundamentos da autuação.

Trata-se do inarredável ***dever de motivação dos atos administrativos***, previsto no art. 2º da lei 9.784/99 como princípio vinculante à Administração Pública, cujo conteúdo mandatório, imediatamente prescritivo, vem veiculado no art. 50 do mesmo diploma legal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

*I - neguem, **limitem ou afetem direitos** ou interesses;*

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

(...)

*§ 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.*

Ainda que essa regra não existisse expressa, a obrigatoriedade de motivar os atos administrativos decorreria do conjunto de princípios retores das relações de administração, por a atuação administrativa, em um Estado Democrático de Direito, deve ser motivada e motivável, sob pena de vício grave (Cf. FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos*, 5ªed. São Paulo: Malheiros, 2013. P.389-392).

Nos termos da lei, a motivação deverá ser *explícita, clara e congruente*. Resta identificarmos as condições legais de sua validade, dentro dos parâmetros indicados.

Por *explícita*, há que se compreender enunciados todos os elementos do raciocínio jurídico aplicado - desde os indícios e provas utilizados para construção da premissa maior do argumento, até a interpretação dada à legislação para identificar a premissa menor, explicitando assim o iter intelectual subjacente à instanciação da norma consubstanciada naquele ato.

Portanto, trata-se de uma característica decorrente de uma relação entre a motivação adotada e o agente administrativo.

Por *clara*, refere-se naturalmente à clareza textual como virtude de linguagem, essencialmente ligada à capacidade do texto ser compreendido pelos destinatários, o que exige a eliminação de ambiguidades e indeterminações, bem como a adoção de uma escrita objetiva.

Consubstancia, pois, uma elemento da motivação em si mesma, enquanto texto gramaticalmente estruturado.

Por fim, resta a *congruência*. Trata-se de um conceito linguístico adaptado da geometria, dizendo respeito a uma relação de semelhança, correspondência ou referibilidade - é dizer, a motivação congruente deve guardar precisa *referibilidade* com os fatos ou atos que ensejaram a atuação administrativa.

Trata-se, pois, de um elemento que se depreende do cotejo da motivação com os fatos/atos aos quais ela se refere.

No presente caso, verifica-se que o fiscal adota como fundamento a ocorrência de prorrogação/renovação dos mútuos para determinar a incidência do IOF, mas deixa consignado - a título de **registro**, frise-se - a possibilidade de se argumentar pela ocorrência de novação.

Todavia, quando da decisão da DRJ que julgou improcedente a Impugnação do Contribuinte, se verifica que o fundamento adotado foi o da ocorrência de **novação**, desconsiderando o fundamento inicialmente adotado pela fiscalização.

Diante disso, duas situações podem ser configuradas:

I) Este Colegiado entender que a fiscalização trouxe *argumentos alternativos e incompatíveis entre si* para a autuação (prorrogação/renovação e novação), a despeito de ter falado expressamente que se referia à novação apenas *a título de registro*, e que portanto não houve alteração de critério jurídico pela decisão da DRJ.

Ou

II) O Colegiado entender que o fundamentação foi aquela sobre a qual o auto de infração foi lavrado (prorrogação/renovação), reconhecendo a *alteração de critério jurídico* pela decisão da DRJ.

Parece-nos que independentemente da posição adotada, o auto deve se padecer de vício de nulidade.

Caso se opte por "I", se verifica um vício na motivação da autuação, por *incongruência*, pois a fiscalização estaria atribuindo a um mesmo fato duas qualificações jurídicas distintas incompatíveis entre si. Ou a cessão implica em novação, ou ela implica em prorrogação/renovação - pelo menos dentro do raciocínio do fiscal - não podem significar as duas coisas ao mesmo tempo.

Na hipótese de optar-se por "II", e em se tratando de um procedimento administrativo de controle de legalidade, onde a motivação jurídica é vinculante para a Administração, o Colegiado fica restrito à análise do ato tal qual esteja lavrado, sem ter competência para alterá-lo, como repisado em outra ocasião pelo Conselheiro Atulim em seu voto no Acórdão 3402-003.067:

Em sede de julgamento administrativo não há como trocar o fundamento "o crédito é indevido porque os insumos estão sujeitos à alíquota zero", pelo fundamento "o crédito é indevido porque o fabricante dos concentrados não cumpriu os requisitos do art. 82, III, do RIPI/2002".

Assim, melhor sorte não teria o Auto de Infração, nesta outra possibilidade de entendimento do Colegiado.

Pessoalmente, parece-me absolutamente claro que o Fiscal não utilizou o fundamento da **novação** para motivar o lançamento - a dicção é clara e o registro, despretensioso. Diante disso, entendo claramente configurada alteração no fundamento legal, realizada no âmbito da DRJ, prática esta vedada pela leitura *contrario sensu* do art. 149 do CTN.

Ademais, a inovação nos fundamentos da decisão implica em violação do direito de defesa do contribuinte, ferindo de nulidade o ato violador, nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Alterar o fundamento determinante da autuação prejudica o direito de defesa do contribuinte por impossibilitar que o mesmo impugne, desde a ciência do lançamento, o argumento aventado posteriormente pela Delegacia de Julgamento.

Assim, dou provimento ao Recurso Voluntário para anular de ofício a decisão da DRJ, para que seja proferida nova decisão analisando-se exclusivamente os fundamentos da autuação, com base no art. 7º, §7º do Decreto 6.306/2007 (RIOF), especificamente quanto a ocorrência de **prorrogação/renovação** da operação de mútuo.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator