



Solução de Consulta nº 597 - Cosit

Data 21 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

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

CAPITALIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO EXTERNO. MOEDA ESTRANGEIRA. OPERAÇÕES SIMULTÂNEAS DE CÂMBIO. COMPRA E VENDA. IOF-CÂMBIO. INCIDÊNCIA.

Na hipótese de conversão de um empréstimo externo, contraído em moeda estrangeira, em investimento estrangeiro direto (IED), haverá incidência do IOF sobre as correspondentes operações simultâneas de câmbio, de compra e de venda de moeda estrangeira, determinadas pela regulamentação cambial, ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária no ato da liquidação dos respectivos contratos de câmbio.

Dispositivos Legais: Decreto nº 6.306, de 2007; Resolução CMN nº 3.844, de 2010, arts. 7º e 10; Circular Bacen nº 3.691, de 2013, art. 30.

EMPRÉSTIMO EXTERNO. PRAZO INFERIOR AO PRAZO MÉDIO MÍNIMO EXIGIDO. INGRESSO DE RECURSOS. OPERAÇÃO DE CÂMBIO.

Sobre a operação de câmbio contratada nos termos do inciso XXII do art. 15-A do Decreto nº 6.306, de 2007, com a redação dada pelo Decreto nº 7.698, de 9 de março de 2012, para ingresso de recursos no País, referente a empréstimo externo com prazo inferior ao prazo médio mínimo exigido no inciso XXII, aplica-se a alíquota de 6% (seis por cento) do IOF estabelecida no mesmo inciso.

Dispositivos Legais: Decreto nº 6.306, de 2007, art. 15-A, XXII e §2º.

EMPRÉSTIMO EXTERNO. SAÍDA DE RECURSOS. OPERAÇÕES SIMULTÂNEAS DE CÂMBIO. ALÍQUOTA ZERO. APLICABILIDADE.

Sobre a operação simultânea de câmbio referente à saída de recursos para a quitação de empréstimo, aplica-se a alíquota zero do IOF estabelecida pelo inciso IX do art. 15-A do Decreto nº 6.306, de 2007, com a redação dada pelo Decreto nº 7.456, de 28 de março de 2011.

Dispositivos Legais: Decreto n.º 6.306, de 2007, art. 15-A, IX; Resolução CMN n.º 3.844, de 2010, arts. 7º e 10; Circular Bacen n.º 3.691, de 2013, art. 30.

EMPRÉSTIMO EXTERNO. CONVERSÃO EM INVESTIMENTO ESTRANGEIRO DIRETO (IED). INGRESSO DE RECURSOS. OPERAÇÕES SIMULTÂNEAS DE CÂMBIO. ALÍQUOTA ZERO. APLICABILIDADE.

Sobre a operação simultânea de câmbio referente à entrada de recursos financeiros destinados à integralização de capital social, em face da conversão de empréstimo externo em IED, aplica-se a alíquota zero do IOF estabelecida pelo inciso XVIII do art. 15-B do Decreto n.º 6.306, de 2007.

Dispositivos Legais: Decreto n.º 6.306, de 2007, art. 15-B, XVIII; Resolução CMN n.º 3.844, de 2010, arts. 7º e 10; Circular Bacen n.º 3.691, de 2013, art. 30.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB n.º 1.360, de 2007, art. 3º, II, e art. 18, XI.

Relatório

O interessado, que atua no ramo de fabricação de máquinas e equipamentos para uso industrial específico, formulou consulta, protocolada em 10 de fevereiro de 2016, acerca da interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, regulamentado pelo Decreto n.º 6.306, de 14 de dezembro de 2007.

2. Informa o Consultante que:

- a) *tem como atividade econômica a fabricação de máquinas e equipamentos para uso industrial, manutenção, reparação e instalação de máquinas e equipamentos, testes e análises técnicas e serviços de engenharia;*
- b) *é subsidiária de grupo empresarial multinacional e, para operacionalizar suas atividades, recorre à prática de captação de recursos por meio de empréstimos concedidos por empresas coligadas do grupo, prática comum no conglomerado do qual faz parte;*
- c) *celebrou, em outubro de 2013, contrato de linha de crédito rotativo entre empresas coligadas, cujo objeto foi a disponibilização de U\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil dólares americanos), com vencimento em*

dezembro de 2014, por empresa integrante do grupo econômico sediada nos Estados Unidos da América;

- d) em dezembro de 2014, por deliberação dos sócios, decidiu renovar o empréstimo até 31 de dezembro de 2015, operação incluída no Sisbacen – Sistema de Informações do Banco Central;
- e) ao efetuar segunda renovação do mútuo, abarcando o período de dezembro de 2015 a dezembro de 2016, tomou conhecimento de que *a primeira renovação não fora concluída, tendo o empréstimo permanecido como vencido perante o BACEN*;
- f) diante dos problemas causados pela não regularização da primeira renovação, efetuou, em dezembro de 2015, *o fechamento do câmbio simbólico e conseqüente registro perante o Bacen da renovação do empréstimo referente ao período compreendido entre dezembro de 2014 e dezembro de 2015*;
- g) *pretende, agora, realizar nova operação de mútuo e/ou operação de mútuo em capital social.*

3. Por fim, apresenta as seguintes dúvidas:

- a) *Qual é a alíquota de IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários) a ser aplicada em operação de renovação de mútuo e/ou conversão de mútuo em capital social relativa a um empréstimo celebrado pela Consulente com empresa que integra o grupo econômico internacional do qual faz parte, localizada nos Estados Unidos, em dezembro de 2013 e renovado até 31/12/2015, cuja renovação relativa ao período de 31/12/2014 a 31/12/2015 somente teve o respectivo câmbio simbólico fechado em dezembro de 2015, considerando-se a possibilidade de a renovação e/ou conversão do mútuo em capital social vir a ser feita antes de 180 (cento e oitenta dias) a contar do fechamento do câmbio simbólico realizado em dezembro de 2015?*
- b) *Caso se entenda que os intervalos entre as renovações de empréstimos estrangeiros devem ser computados no cálculo do prazo médio do empréstimo para fins de identificação da alíquota do IOF-Câmbio a ser aplicada (apesar de estas renovações não importarem em efetivo pagamento ou amortização da dívida, mas apenas no fechamento de câmbios simbólicos), qual é a data a ser considerada no cálculo: a data da renovação indicada no respectivo ROF, a data do primeiro ROF enviado ao BACEN (ainda que posteriormente cancelado) ou a data da finalização do câmbio simbólico?*

4. Ao final, declara que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta previstos no inciso II do § 2º do art. 3º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

5. O processo de consulta fiscal de que ora se cuida tem suas normas básicas consubstanciadas nos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Tais disposições foram consolidadas no Regulamento baixado pelo Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria é regulada pela IN RFB n.º 1.396, de 2013, sob cuja égide foi elaborada a consulta em análise, e em cujo texto estão encartados os requisitos de admissibilidade da consulta.

6. Registre-se – com espeque no art. 28 da IN RFB n.º 1.396, de 2013 – que uma solução de consulta não confirma nem infirma fatos noticiados pelo Consulente, pois juízos dessa natureza pressupõem análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, o procedimento em curso presta-se tão somente a interpretar a legislação tributária em face do que foi noticiado, razão pela qual a eficácia do provimento da consulta está condicionada à efetiva realização dos fatos apresentados pelo interessado.

7. As questões apresentadas pelo Consulente envolvem a incidência do IOF sobre operações de câmbio relativas à captação e renovação de empréstimos externos e sua conversão em investimento estrangeiro direto (IED), mediante integralização de capital.

IOF na Operação de Câmbio relativa a Empréstimo Externo

8. Tomando por base o relato descrito pelo Consulente, estava vigente, quando da realização da operação de câmbio relativa à operação de empréstimo externo (dezembro de 2013), o art. 15-A do Decreto n.º 6.306, de 2007, que assim estabelecia:

Art. 15-A. A alíquota do IOF fica reduzida para trinta e oito centésimos por cento, observadas as seguintes exceções: (Incluído pelo Decreto n.º 7.412, de 2010)

(...)

IX - nas liquidações de operações de câmbio de ingresso e saída de recursos no e do País, referentes a recursos captados a título de empréstimos e financiamentos externos, excetuadas as operações de que trata o inciso XXII: zero; (Redação dada pelo Decreto n.º 7.456, de 2011)

(...)

XXII - nas liquidações de operações de câmbio contratadas a partir de 12 de março de 2012, para ingresso de recursos no País, inclusive por meio de operações simultâneas, referente a empréstimo externo, sujeito a registro no Banco Central do Brasil, contratado de forma direta ou mediante emissão de títulos no mercado internacional com prazo médio mínimo de até mil e oitocentos dias: seis por cento. (Redação dada pelo Decreto n.º 7.698, de 2012)

(...)

§ 2º *Quando a operação de empréstimo for contratada pelo prazo médio mínimo superior ao exigido no inciso XXII do caput e for liquidada antecipadamente, total ou parcialmente, descumprindo-se este prazo mínimo, o contribuinte ficará sujeito ao pagamento do imposto calculado à alíquota estabelecida no inciso XXII do caput, acrescido de juros moratórios e multa, sem prejuízo das penalidades previstas no art. 23 da Lei nº 4.131, de 1962, e no art. 72 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995. (Redação dada pelo Decreto nº 7.683, de 2012)*

9. Assim, considerando que o prazo do empréstimo externo relatado pelo Consulente – de dezembro de 2013 a 31 de dezembro de 2014 – era inferior ao prazo médio mínimo de 1.800 (mil e oitocentos) dias estabelecido pelo inciso XXII do art. 15-A do Decreto nº 6.306, de 2007, a alíquota aplicável à operação de câmbio para ingresso dos recursos no País era de 6% (seis por cento).

10. No caso da saída do País desses recursos captados a título de empréstimo externo, as operações de câmbio sujeitam-se à alíquota zero do IOF, conforme disposto no inciso IX do art. 15-A do Decreto nº 6.306, de 2007.

IOF nas Operações Simultâneas de Câmbio

11. O interessado afirma, na consulta formulada, que *a realização do câmbio simbólico não importa em efetiva saída e/ou ingresso de recursos, sendo uma movimentação (como o próprio nome diz) meramente simbólica. Nesse sentido, entende que a liquidação do câmbio simbólico (...) não deve ser considerada pagamento ou amortização para fins de cálculo do prazo médio do empréstimo (e conseqüente identificação da alíquota do IOF-Câmbio aplicável às operações a ele relacionadas) e tampouco pode o câmbio simbólico ser entendido como nova operação de empréstimo, não havendo justificativa para afastar-se a aplicabilidade da alíquota zero do IOF-Câmbio (prevista no supracitado inciso XI do art. 15-B do Decreto 6.309/2007) aos contratos celebrados há mais de dois anos), (...).*

12. As operações simultâneas de câmbio são efetuadas nas situações previstas no art. 7º da Resolução CMN nº 3.844, de 23 de março de 2010:

Art. 7º Para os fins do registro de que trata esta Resolução, sujeitam-se à realização de operações simultâneas de câmbio ou de transferências internacionais em reais, sem entrega efetiva dos recursos e independentemente de prévia autorização do Banco Central do Brasil:

I - a conversão de haveres de não residentes no País em modalidade de capital estrangeiro registrável no Banco Central do Brasil; e

II - a transferência entre modalidades de capital estrangeiro registrado no Banco Central do Brasil.

III - a renovação, a repactuação e a assunção de obrigação de operação de empréstimo externo, sujeito a registro no Banco Central do Brasil, contratado de forma direta ou mediante emissão de títulos no mercado internacional.

(...)

Art. 10. O Banco Central do Brasil baixará as normas e adotará as medidas necessárias à execução do disposto nesta Resolução, podendo estabelecer, inclusive, a forma e demais aspectos operacionais referentes a cada modalidade de registro do capital estrangeiro.

13. Deve-se esclarecer que, nessas operações, as remessas de moeda são feitas de forma simbólica, sem expedição de ordem de pagamento do ou para o exterior, ou seja, sem movimentação financeira dos recursos; no entanto, devem ser formalizadas por meio de contratos de câmbio, uma vez que não estão dispensadas dessa formalização – arts. 41 e 55 da Circular Bacen nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013.

14. Além disso, importa frisar que as operações simultâneas de câmbio são consideradas efetivas para todos os efeitos, inclusive tributários, conforme dispõe o *caput* do art. 30 da Circular Bacen nº 3.691, de 2013:

Art. 30. As operações simultâneas de câmbio ou de transferências internacionais em reais são consideradas, para todos os efeitos, operações efetivas, devendo ser adotados os procedimentos operacionais previstos na regulamentação e comprovado o recolhimento dos tributos incidentes nas operações.

15. Portanto, ao contrário do que afirma o Consultante, as operações simultâneas de câmbio devem ser consideradas para fins de incidência do IOF.

IOF na conversão de Empréstimo Externo em IED

16. A conversão de empréstimo externo em IED demanda, por força do inciso II do art. 7º da Resolução CMN nº 3.844, de 2010, a realização das operações simultâneas de câmbio descritas nos subitens 17.1 e 17.2. Ressalte-se que a análise da incidência do IOF leva em consideração a norma tributária vigente à época da conversão pretendida pelo Consultante – até junho de 2016.

16.1. Na liquidação de operação de câmbio referente à saída de recursos para a quitação do empréstimo, aplica-se a alíquota zero do IOF, conforme dispõe o inciso IX do art. 15-A (atual inciso XI do art. 15-B) do Decreto nº 6.306, de 2007, com redação a dada pelo Decreto nº 7.456, de 28 de março de 2011.

Art. 15-B. A alíquota do IOF fica reduzida para trinta e oito centésimos por cento, observadas as seguintes exceções:

(...)

XI - nas liquidações de operações de câmbio de ingresso e saída de recursos no e do País, referentes a recursos captados a título de empréstimos e financiamentos externos, excetuadas as operações de que trata o inciso XII: zero;

(...)

16.2. Na liquidação da operação de câmbio referente à entrada de recursos financeiros destinados à integralização de capital social (operação simultânea de câmbio requerida na

forma do art. 7º da Resolução nº 3.844, de 2010), aplica-se a alíquota zero do IOF estabelecida pelo inciso XVIII do art. 15-B do Decreto nº 6.306, de 2007.

XVIII - na operação de compra de moeda estrangeira por instituição autorizada a operar no mercado de câmbio, contratada simultaneamente com operação de venda, exclusivamente quando requerida em disposição regulamentar: zero.

Declaração de ineficácia

17. Com relação à dúvida referente à renovação de empréstimo externo, a presente consulta deve ser declarada ineficaz, pois não há elementos suficientes para a análise do caso. O Consulente não informou sequer o motivo que originou a pendência no fechamento da operação simultânea de câmbio. Desse modo, a consulta não observou o requisito previsto no inciso II do § 2º do art. 3º da IN RFB nº 1.396, de 2013, e, portanto, não produz efeitos, conforme dispõe o inciso XI do art. 18 da mesma norma:

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

(...)

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

II - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

(...)

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

(...)

Conclusão

18. Diante do exposto, conclui-se que:

a) na hipótese de conversão de um empréstimo externo, contraído em moeda estrangeira, em investimento estrangeiro direto (IED), haverá incidência do IOF sobre as correspondentes operações simultâneas de câmbio, de compra e de venda de moeda estrangeira, determinadas pela regulamentação cambial,

ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária no ato da liquidação dos respectivos contratos de câmbio;

b) sobre a operação de câmbio contratada nos termos do inciso XXII do art. 15-A do Decreto nº 6.306, de 2007, com a redação dada pelo Decreto nº 7.698, de 9 de março de 2012, para ingresso de recursos no País, referente a empréstimo externo com prazo inferior ao prazo médio mínimo exigido no inciso XXII, aplica-se a alíquota de 6% (seis por cento) do IOF estabelecida no mesmo inciso;

c) sobre a operação simultânea de câmbio referente à saída de recursos para a quitação de empréstimo, aplica-se a alíquota zero do IOF estabelecida pelo inciso IX do art. 15-A do Decreto nº 6.306, de 2007, com a redação dada pelo Decreto nº 7.456, de 28 de março de 2011;

d) sobre a operação simultânea de câmbio referente à entrada de recursos financeiros destinados à integralização de capital social, em face da conversão de empréstimo externo em IED, aplica-se a alíquota zero do IOF estabelecida pelo inciso XVIII do art. 15-B do Decreto nº 6.306, de 2007;

e) é ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
DIEGO WAGNER GARCIA VIALE
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
MARIA DA CONSOLAÇÃO SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditif

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit