



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 10980.008283/2007-80
Recurso nº 149.999 Voluntário
Matéria CPMF
Acórdão nº 203-13.504
Sessão de 04 de novembro de 2008
Recorrente RENAULT DO BRASIL S/A
Recorrida DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

CPMF. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da CPMF é de 05 (cinco) anos, consoante o artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, entendimento esse que está em linha com a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal e com a Câmara Superior de Recursos Fiscais dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

FATO GERADOR. CONVERSÃO EM INVESTIMENTO DE MÚTUA CONCEDIDO POR EMPRESA NO EXTERIOR A MUTUÁRIA SITUADA NO BRASIL. CÂMBIO SIMBÓLICO. INCIDÊNCIA.

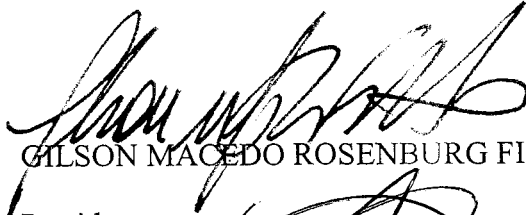
Na conversão, em investimento, de mútuo concedido por empresa situada no exterior a mutuária no Brasil, o lançamento a débito na conta corrente desta, decorrente da operação simbólica de câmbio, caracteriza movimentação escritural de moeda e constitui fato gerador da CPMF.

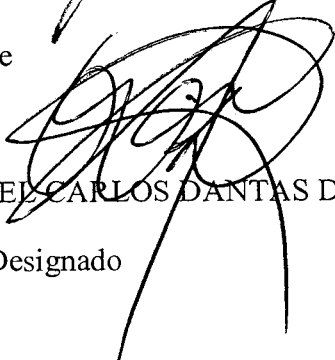
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores anteriores a 03 de julho de 2002, na linha da súmula 08 do STF; II) quanto as demais matérias, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça e Dalton Cesar Cordero de Miranda (Relator). Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para relatar o

voto vencedor. Fez sustentação oral pela Recorrente o Dr. Roberto Quiroga Mosqueira OAB-83755-SP.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Moraes e Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente).

Relatório

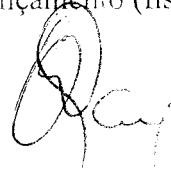
Contra a interessada e com ciência em 20/07/2007, foi lavrado Auto de Infração consubstanciando a exigência da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), a partir de fiscalização e/ou informação de impetração de ‘mandamus’ (2002.70.00.037455-5 JF/PR), cujo objeto era o não recolhimento do tributo em comento, com fundamento na EC 37/02.

Reclama a Fiscalização na autuação o não recolhimento da exação para os fatos geradores 31/01/2001, 12/06/2002, 19/06/2002, 26/06/2002, 03/07/2002, 10/07/2002, 24/07/2002, 31/07/2002, 31/07/2002, 07/08/2002, 14/08/2002, 21/08/2002, 28/08/2002, 04/09/2002 e 09/09/2002, com embasamento nos artigos 2º, 4º a 7º, da Lei 9.311/96; 1º da Lei 9.539/97 c/c 1º da EC 21/99; 44, 45 e 49 da MP 2.158-35/01; e, 84 da ADCT (art. 3º da EC 37/02).

A interessada, segundo a Fiscalização, não promoveu o recolhimento da CPMF nas denominadas “Operações Simbólicas de Câmbio”, decorrentes de empréstimos do exterior da matriz (França) para a implantação da unidade Brasil, como também deixou de recolher os juros de mora para o período 03/07/2002.

Em impugnação, a interessada e em longo arazoado, defende a não incidência da CPMF nas “Operações Simbólicas de Câmbio” realizadas e, por seu turno, informa “*que recolherá parte dos créditos tributários constituídos, com os encargos moratórios devidos.*” (fl. 283).

O acórdão DRJ/CTA 06-15.598, consubstancia decisão unânime da Terceira Turma daquela DRJ, pela procedência do lançamento (fls. 282 a 294).



Inconformada, a interessada recorre a este Segundo Conselho de Contribuintes, repisando seus argumentos de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

O recurso voluntário interposto preenche os pressupostos de admissibilidade, daí dele conhecer.

Preliminarmente e de ofício, reclamo a observação da decadência parcial do lançamento levado a efeito e para os fatos-geradores anteriores a 03/07/2002, exclusive.

E assim o faço com fundamento no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, uma vez que o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária que decidia matéria de Repercussão Geral, concluiu pela inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8212/91, resultando na formulação da Súmula Vinculante 08/STF.

Para os períodos remanescentes, permito-me fazer alguns comentários de ordem doutrinária e jurisprudencial sobre o tema em apreço, incidência ou não da CPMF nas “Operações Simbólicas de Câmbio”.

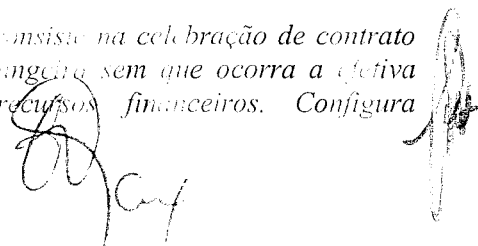
A propósito da nomenclatura Operações de Câmbio, Eduardo Salomão Neto leciona o seguinte:

“O tratamento do tema deve ser iniciado ressaltando-se que os negócios de câmbio implicam a cessão de moeda estrangeira tendo por contrapartida o recebimento de moeda nacional. Trata-se portanto de negócio de alta relevância para as transações e fluxos de pagamentos internacionais. Assim, atraiu intensa regulamentação estatal, que se interessou pela matéria como forma de controle da economia e da balança de pagamentos do Brasil.

É importante analisar se negociação de moedas estrangeiras, com contrapartida em moeda nacional, configuraria atividade privativa de instituição financeira. Uma tal tarefa deve ser encetada analisando-se as formas de câmbio existentes e definindo a natureza jurídica da negociação com moedas estrangeiras.” (Direito Bancário, Editora Jurídico Atlas, ano 2005, p. 3)

Da escassa doutrina sobre a CPMF e em particular sobre as “Operações Simbólicas de Câmbio”, valiosas são as lições de Roberto Quiroga Mosquera, nos seguintes termos:

“A operação simbólica de câmbio consiste na celebração de contrato de compra e venda de moeda estrangeira sem que ocorra a efetiva movimentação dos respectivos recursos financeiros. Configura



verdadeira formalidade administrativa ditada pelo Banco Central do Brasil em certas operações que envolvam capitais estrangeiros.

A operação simbólica de câmbio, nas situações exigidas pela legislação bancária, tem por finalidade precípua: formalizar a entrada e saída de capitais, viabilizando o registro das operações respectivas perante o Banco Central do Brasil. Não há dúvida tratar-se de operação meramente simbólica, em que não ocorre qualquer circulação, física ou escritural, de moeda.

(...)

A operação simbólica de câmbio, efetivamente não configura hipótese de incidência da CPMF, uma vez que não representa "circulação física ou escritural de moeda", nem tampouco se enquadra em qualquer das supostas previsões contidas no artigo 2º, da Lei nº 9.311/96 e alterações posteriores. Trata-se de mera ficção criada pela autoridade bancária, que não pode gerar a incidência da aludida exação tributária, uma vez que não se realiza o critério material da respectiva regra-matriz de incidência tributária.

O fato de a autoridade bancária exigir um procedimento administrativo correspondente ao fechamento de contrato de câmbio não autoriza a autoridade tributária a exigir a CPMF. Não ocorre, no caso, o fato típico previsto em lei como necessário e suficiente para a ocorrência do fato tributário. (...). A adoção por parte do Bacen da realização de operações de câmbio simbólica tem por função, única e exclusivamente, o controle formal do volume de capitais que ingressam e saem do País. Logo, se nas hipóteses previstas na legislação bancária a autoridade bancária não exige a liquidação em moeda das respectivas operações, não será o Fisco federal que irá exigir a incidência da CPMF." ("Direito Monetário e Tributação da Moeda", Editora Dialética, 2006, pp 173/174)

Não obstante o todo quanto vai acima, somado às razões de apelo voluntário interposto, informo que é a seguinte a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria em debate:

"Cingi-se a controvérsia à incidência de CPMF sobre as chamadas operações simbólicas de câmbio decorrentes da conversão de empréstimos e importações em investimento estrangeiro na tomadora.

Consoante relatado, a empresa ora recorrente realizou várias importações, operações que não foram liquidadas de imediato, mas financiadas pelos próprios fornecedores estrangeiros. Todavia, diante de dificuldades financeiras, referidos financiamentos não foram pagos no vencimento.

Assim é que o Conselho Monetário Nacional editou a Resolução nº 2.337/1996, determinando estarem os investimentos externos no País sujeitos a registro eletrônico no Banco Central, que ficou autorizado a adotar as providências necessárias para tanto.

Cpf

Mediante a Circular nº 2.997/2000, o Banco Central do Brasil instituiu o Regulamento que disciplinou o Registro Declaratório Eletrônico de Investimentos Externos (RDE-IED) no País. (...).

Em janeiro de 2002, o Banco Central do Brasil editou a Circular nº 3.074, dispondo sobre a realização de conversões de créditos remissíveis em investimentos, efetuadas sem a celebração de operações de câmbio, (...).

Concordando o credor estrangeiro em converter a dívida em investimento, subscreve aumento do capital social da devedora e o integraliza com os créditos decorrentes da exportação. Para isso, são necessárias operações cambiais destinadas a regularizar a entrada de capitais estrangeiros, controladas e normatizadas pelo Banco Central.

Conforme a normatização, as operações de câmbio são as seguintes. A devedora – empresa localizada no Brasil – faz um contrato cambial, no valor da dívida, vendendo moeda estrangeira enviada pelo credor-investidor estrangeiro. Vinculado a este, faz outro contrato cambial, de mesmo valor, agora comprando moeda estrangeira e enviando-a ao credor estrangeiro, quitando o débito decorrente da importação.

É obrigatória a intervenção de instituição financeira (Circular BACEN nº 2.836/1998, art. 6º - o crédito superior a dez mil reais, decorrente da venda de moeda estrangeira, deve ser obrigatoriamente depositado em conta corrente do vendedor), respectivamente, comprando e vendendo moeda estrangeira à empresa localizada no Brasil. A entrega da moeda é simbólica, ou seja, não há emissão de ordem de pagamento do ou para o exterior.

A CPMF incide quando da saída de reais da conta bancária da empresa aqui localizada, destinada a adquirir moeda estrangeira.

Por fim, efetua-se a alteração contratual, incluindo-se o investidor estrangeiro como sócio da empresa antes devedora, detendo participação em valor equivalente ao investimento.

Destarte, tenho que, no mérito, não merecem guarida as pretensões da empresa ora recorrente. Isto porque referida operação configura fato gerador da CPMF.

A conversão de crédito decorrente de empréstimo e financiamento de importações em investimento externo direto pressupõe procedimentos cambiais. Mesmo não havendo riqueza nova ou novos valores em moeda estrangeira, obrigatoriamente haverá trânsito escritural da moeda nacional pelas contas dos participantes.

O negócio jurídico operado in casu se faz pela concomitante realização de transações distintas e indispensáveis; pela primeira, a devedora do empréstimo transfere, à credora, o valor correspondente ao pagamento da dívida principal e juros, para quitação e baixa na pendência; pela segunda a empresa (devedora na primeira transação), recebe do investidor (credor naquela) quantia para integrar o capital societário. (...). Ainda que os valores seja absolutamente iguais, e não obstante seja o mesmo beneficiário, a contribuição é devida a cada movimentação.

Cuf

(...)

De acordo com a legislação precedente, verifica-se que para a ocorrência do fato gerador da CPMF é necessária e suficiente a movimentação de valores dos titulares nas contas mantidas nas instituições financeiras, que representem circulação escritural ou física de moeda. Há fato gerador ainda que não haja transferência de titularidades dos valores. No caso dos autos, ocorre o fato gerador com o lançamento a débito na conta bancária da empresa devedora, destinado a adquirir moeda estrangeira e liquidar o passivo decorrente da importação. Há nessa operação circulação escritural da moeda.

A emissão de ordem de pagamento não é elemento do fato gerador da CPMF, sendo irrelevante para determiná-la a ocorrência. Reputada a entrega de moeda estrangeira de forma simbólica, é tradição presumida, na qual supõe-se, aceita-se como ocorrida a entrega; íntegra, de qualquer modo, como já observado, não o fato tributário, mas o contrato de câmbio.

Por outro lado, o contribuinte da CPMF é a devedora, empresa localizada no Brasil, bem como a integralização da participação societária do investidor estrangeiro dá-se pelo valor total da dívida. Portanto, a CPMF não está incidindo sobre o investimento de capital estrangeiro, mas sobre a movimentação escritural.

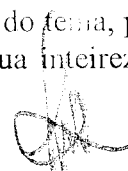
Em síntese, a conversão dos créditos estrangeiros em investimento é processada por meio de operações simultâneas de compra e venda de moeda estrangeira, sem que haja emissão de ordem de pagamento dou ou para o exterior. O fluxo líquido da transação é nulo, mas, como se vê, há fluxo, transação, movimentação escritural, fato gerador da CPMF.

Em alguns casos, o próprio legislador do tributo em questão, considerando inconveniente a cobrança, excepcionou a incidência do tributo ou deixou de exigí-lo (...). disso não se depreendendo que em tais exonerações tenha tomado em consideração a relevância econômica dos fatos. Ademais, tratando-se de norma exonerativa, não cabe estendê-la a fatos por ela não contemplados, cuja semelhança sequer pôde ser notada quanto às operações debatidas.

Desse modo, ocorreu o fato gerador do tributo e não há norma que o isente ou afaste a obrigação do pagamento, razão pela qual inexistente no aresto ora hostilizado qualquer ofensa aos arts. 2º da Lei nº 9.311/95 e 110 do Código Tributário Nacional." (REsp 796.888-PR, Ministro relator Luiz Fux, Primeira Turma do STJ, acórdão publicado no DJU de 31/05/2007).

Confesso a meus pares que diante do quanto acima transcrito, quedei-me num primeiro instante a negar provimento ao apelo voluntário da recorrente.

Ocorre que, com minhas desculpas, optei por prosseguir no exame do tema, pois conclui que o Superior Tribunal de Justiça não havia esgotado a matéria em sua inteireza e complexidade.



Daí e ainda no exame da mesma, deparei-me com ensaio da autoria de Eduardo Arriero Elias que, a meu sentir, enfrentou – a matéria - com bastante profundidade. Afirma o mencionado autor:

NÃO-INCIDÊNCIA DA CPMF NAS OPERAÇÕES SIMBÓLICAS DE CÂMBIO

1 Introdução Muito se tem discutido nos últimos anos acerca da incidência ou não da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras, no tocante às operações simbólicas de câmbio, também conhecidas como operações de câmbio simbólico, ou ainda, operações simultâneas de câmbio. Os tribunais pátrios ainda não têm um posicionamento sólido sobre a questão. O número de processos já julgados em definitivo pelos Tribunais Regionais Federais é irrisório e a questão não chegou ainda ao Superior Tribunal de Justiça. Por esta razão, muitas empresas ainda não ingressaram em juízo para afastar a incidência. Com o presente trabalho, o que pretendemos é tão-somente demonstrar, por meio da correta interpretação da legislação tributária, a não-incidência da CPMF sobre a dita operação, bem como as ilegalidades e inconstitucionalidades de mais esta absurda exigência fiscal.

2 Operação de Câmbio Simbólico O câmbio simbólico, também chamado de operações simultâneas de câmbio, é uma transação fictícia de saída e entrada de dinheiro no país. Dois casos clássicos que caracterizam esse tipo de operação. Um deles ocorre quando uma empresa situada no Brasil faz um empréstimo fora do país e o pagamento do credor ocorre com a emissão de quotas ou ações do empreendimento em favor desse credor. Neste caso, o credor transforma o pagamento que receberia em investimento na empresa brasileira. A outra situação ocorre, por exemplo, na conversão de dividendos também em investimento na empresa. Percebe-se, claramente, que são dois casos de investimentos estrangeiros no país, plenamente legais. Contudo, em nenhuma das operações há saída pecuniária do país. O que há é tão-somente um mecanismo de que dispõe o Banco Central para controlar a entrada e a saída de divisas do território nacional, ou seja, uma medida de fiscalização. Em tais operações não há que se falar em incidência de CPMF, uma vez inexistirem quaisquer operações financeiras. Em outras palavras, não ocorre o fato gerador da obrigação tributária. Todavia, como é de se esperar em um país onde impera a fúria arrecadatária do Estado, a Receita Federal, mesmo diante do cunho eminentemente fiscalizatório da operação, tenta impor ilegalmente a incidência da CPMF nas operações de câmbio simbólico.

3 Incidência Tributária Para uma melhor demonstração da inexistência do fato apto a gerar a incidência do tributo no caso em comento, mister uma singela análise do fenômeno da incidência tributária e conseqüentemente, da não-incidência. Sabido é que a norma de incidência tributária tem estrutura dual, ou seja, há uma hipótese previamente descrita em lei e uma conseqüência, cujos efeitos são gerados com a subsunção do fato ocorrido no mundo fenomênico à hipótese abstratamente descrita na lei. Dentre nós, quem começou a estudar a teoria da norma tributária, com afinco e primor, foi o Professor Paulo de Barros Carvalho, cuja tese resultou em obra magistral(1). Todavia, ao nosso ver, que mais se aproximou da perfeição ao descrever o desenho normativo da incidência tributária foi o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho,

Cup

em sua tese de doutoramento perante a Universidade Federal de Minas Gerais(2).Aperfeiçoando a tese de Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon descreve, com todo o seu brilhantismo, os aspectos da hipótese e os critérios do conseqüente normativo, com algumas modificações à teoria do Professor Paulo de Barros.Para o Professor Sacha Calmon(3), a hipótese de incidência se compõe de quatro aspectos, quais sejam: (1) aspecto material – o fato em si (o núcleo da hipótese); (2) aspecto temporal – as condições de tempo; (3) aspecto espacial – as condições de lugar e (4) aspecto pessoal – as condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas no fato.A conseqüência, por sua vez, impõe seis mandamentos: (1) a quem pagar – sujeito ativo; (2) quem deve pagar – sujeito passivo; (3) quanto pagar – base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações; (4) como pagar; (5) quando pagar e (6) onde pagar.Assim sendo, para que aconteça a incidência, ou seja, para que seja gerada a obrigação de pagar o tributo, é necessário que o fato acontecido se subsuma totalmente nos aspectos da hipótese descrita na lei.Geraldo Ataliba diz-nos que “se costuma designar por incidência, o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal”. Nosso publicista maior ainda conclui que “a norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este que cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento”.(4)Sacha Calmon ainda nos premia com mais uma brilhante lição: “A incidência é dinâmica. O fenômeno se dá como a seguir.Acontecido o fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), o mandamento, que era abstrato, virtual in potentia, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo. Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica”.(5)Souto Maior Borges, trata o assunto como poucos: “Analisada sob o prisma de uma estrutura lógica, toda norma jurídica, inclusive a tributária, se decompõe em uma hipótese de incidência ou previsão hipotética (suporte fático, fato gerador, fattispecie, tatbestand) e uma regra ou um preceito (regra de conduta). Como se acentuou, a incidência da regra jurídica é infalível, mas somente ocorre depois de realizada a sua hipótese de incidência”(6)Também Lourival Vilanova(7), nos chama a atenção para esta dualidade do fenômeno jurídico ao salientar, que num plano, temos um antecedente e um conseqüente e em outro plano, temos os dados-de-fato, as contrapartes empíricas do antecedente e do conseqüente da hipótese normativa. Diz ele a respeito do suporte fático que corresponde a nossa fattispecie: “O conceito de suporte fático é auxiliar. É um conceito relativo. A fração do suporte fático, prefixada na hipótese, é o fato jurídico. Se o suporte fático tem as propriedades a, b, c, d e a hipótese os tem como referências de sua conotação A, B, C, D então o suporte fático é elevado, esgotantemente, ao nível de fato jurídico. Ordinariamente, o suporte fático, é mais rico em propriedades que a conotação hipótese”.Para finalizarmos a questão da incidência, nada melhor que a lição de Alfredo Augusto Becker: “Toda e qualquer regra jurídica (independentemente de sua natureza tributária, civil, comercial etc.) tem a mesma estrutura lógica:

Cop

a hipótese de incidência (fato gerador, suporte fático etc.) e a regra (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência fica condicionada à realização dessa hipótese de incidência”.(8) Demonstrado o fenômeno da incidência tributária, passemos à análise da outra face da moeda, a não-incidência tributária. **4 Não-incidência** No presente trabalho, não pretendemos de forma alguma adentrar a discussão sobre as diferenças existentes entre as imunidades, isenções e não-incidência pura e simples. Faremos, a título de ilustração, tão-somente uma brevíssima distinção. Tanto a imunidade quanto a isenção, tal qual a não-incidência, impedem o nascimento da obrigação tributária, mas por diferentes razões. A imunidade e a isenção estão positivadas. A imunidade é limitação do exercício da competência tributária prevista na Constituição, de cunho axiológico ou por política fiscal. Quanto à isenção, também impede o nascimento da obrigação tributária, pela supressão, feita pelo legislador infraconstitucional, de um dos aspectos da sua hipótese de incidência. São, portanto, a imunidade e a isenção declarações de vontade do legislador, cuja função é delimitar negativamente a competência tributária. Aqui, mister somente lembrarmos que a isenção não exclui a incidência, ela impede o seu nascimento. Quanto à não-incidência pura e simples, esta é tão-somente a inoccorrência da hipótese de incidência tributária, pelo fato da não-subsunção de um fato à hipótese abstrata prevista na lei. São fatos que não provocam a incidência. É um não-ser. Isto é, “a não-incidência é um efeito. É tudo o-que-não-é. Composto o perfil da hipótese de incidência, já no plano da Ciência do Direito, pela conjunção das regras de imposição com as de imunidade e de isenção, tudo o que ficar de fora, à volta deste perfil, estará na área de não-incidência”.(9) Feita esta simples exposição, passemos então ao cerne deste ensaio, qual seja, a não-incidência da CPMF nas operações de câmbio simbólico. **5 Da não-incidência pura e simples quanto à CPMF nas operações de câmbio simbólico** Conforme dito retro, nessas operações, a Receita Federal entende equivocadamente que a CPMF deve ser paga. Todavia, não o pode ser, pela simples razão de que o contrato de câmbio é apenas simbólico, uma vez que não há movimentação financeira, os valores não são movimentados porque já se encontram na empresa investida, só que sob a forma de empréstimo. Nem se pense aqui que esta é uma situação que aflige somente empresas multinacionais. As pessoas físicas, também podem ser obrigadas a recolher a CPMF em determinadas situações. Já se noticiou caso de brasileiro, pessoa física, que passou a residir no exterior e possuía participação em uma empresa nacional. Para viabilizar o recebimento dos dividendos lá fora, como não residente, a participação dele na empresa teve que ser transformada em investimento estrangeiro. Para atender a exigência, foi necessário realizar a operação de câmbio simbólico. No entanto, conforme relatado, a Receita cobrou a CPMF sobre o valor da participação do brasileiro na sociedade.(10) Para melhor análise, vejamos a hipótese de incidência da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras, conforme a Lei 9.311/96: Art. 2º O fato gerador da contribuição é: I - o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1º da Lei

nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas; II - o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo, até o limite de valor da redução do saldo devedor; III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores; IV - o lançamento, e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas; V - a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura; VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la. Ora, como haveria incidência do tributo, se não há movimentação financeira? Isto é impossível. A transação é meramente simbólica, o fato não se subsume a nenhuma das hipóteses abstratamente previstas em lei. Inexiste a incidência da CPMF sobre os contratos simbólicos de câmbio, registrados no Banco Central do Brasil, celebrados nas conversões de empréstimos em investimento de capital estrangeiro. Ora, a operação simbólica imposta pelo Banco Central não representa uma movimentação, transmissão, lançamento, liquidação ou pagamento de quaisquer valores, escriturais ou físicos. É realizada tão-somente para cumprir exigência burocrática do BACEN, com o intuito de controlar e fiscalizar o ingresso e da saída de capital estrangeiro do território brasileiro. Assim, como não há movimentação escritural de valores, porquanto esta pressuporia a movimentação ou transferência efetiva de valores, não ocorre nenhuma das hipóteses de incidência da CPMF, previstas na Lei nº 9.311/96, sendo sua cobrança totalmente ilegal. Desta forma já decidiu o Juiz Federal Guilherme Calmon Nogueira da Gama, da 6ª Vara da seção Judiciária do Rio de Janeiro(11). O magistrado observa, ainda, que se a sociedade mutuante fosse brasileira, e não estrangeira, e fosse acordada a transformação do mútuo em capital da empresa que recebeu o empréstimo, não seria necessário qualquer registro da conversão no BACEN, sendo clara a inexistência do fato gerador da CPMF. Assim, em face do princípio da igualdade tributária, também é incabível a cobrança da CPMF nos contratos de câmbio simbólico, eis que o investidor estrangeiro não pode ser tratado de forma mais gravosa do que o investidor nacional. Ora, essa espécie de contrato constitui uma operação simbólica de entrada e saída de dólares, feita para preencher as exigências do Banco Central, que controla o ingresso e a remessa de divisas do país. Tal ingresso, na realidade, não gera movimentação financeira e, conseqüentemente, está fora do alcance da norma de incidência da CPMF, é um fato estranho à incidência, isto é, estamos diante de claríssima hipótese de não-incidência pura e simples. Outra decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região nos dá o entendimento correto do caso em comento e demonstra claramente a não-incidência. Vejamos: Ementa TRIBUTÁRIO - CPMF - CONTRATO



*SIMBÓLICO.I - Na operação de câmbio simbólico não há movimentação de moeda, física ou escritural.II - Ausência de fato gerador da CPMF no registro contábil da operação de câmbio feito para controle do BACEN, que não importa em movimentação de recursos financeiros.III - Apelação provida e segurança concedida(12).Da decisão acima não discrepa o TRF da 3ª Região(13). A seguir trechos do voto da Desembargadora Federal Alda Basto da 4ª Turma:“(...)Referido débito foi liquidado através da conversão integral do crédito externo decorrente das importações, em investimento direto mediante o aumento de capital da empresa, ora agravante.Assim, o pagamento da dívida deu-se com as quotas da empresa ao invés de moeda corrente, consistindo e uma operação simbólica de câmbio, ausente, portanto, a ocorrência do fato gerador da CPMF.Os contornos da CPMF estão definidos na Lei n. 9.311/96, compreendendo nos termos do parágrafo único, do Art. 1º da Lei n. 9.311/96 a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades no art. 2º, **que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.A fim de assegurar a impetrante a não incidência da CPMF sobre operação consistente na conversão dos valores devidos à empresa estrangeira - débito originado por compra de maquinário - em investimento no capital da agravada, sob o fundamento de tratar-se de dação em pagamento, insuficiente para a caracterização de fato gerador,da CPMF, na forma do parágrafo único do art. 1º da Lei n 9311/96.Portanto, para que ocorra o fato gerador previsto na norma elencada é necessário que haja circulação física ou escritural de moeda.Num exame de cognição sumário, não antevejo tenha ocorrido a hipótese tributária, porquanto na transação levada a efeito não se vislumbra qualquer pagamento ou circulação financeira.Assim, havendo nos autos elementos suficientes a amparar a pretensão do agravante, mormente por vislumbrar o perigo de dano grave e de difícil reparação DEFIRO a pleiteada suspensão dos efeitos da r. decisão agravada”.6 Conclusão Conclui-se, portanto, que os contratos simbólicos de câmbio não representam efetiva movimentação financeira. Representam exigências burocráticas do Banco Central do Brasil, com o claro objetivo de fiscalizar a entrada e saída de divisas no País. Em decorrência desta operação, deste contrato, os valores envolvidos na conversão são simbolicamente enviados ao exterior, regressando, de forma também simbólica, para o Brasil.Percebe-se, portanto, que o tal operação está fora do alcance da incidência do tributo em questão.Ademais, a forma como vem agindo a Receita Federal, mais uma vez, afronta o princípio da não-discriminação, ponto fulcral do ordenamento tributário pátrio, disposto no art. 150, II, da Carta Política de 1988. Tal afronta se dá pelo tratamento discriminatório dado ao investidor estrangeiro, que, aliás, é protegido pela lei. Assim cabe aos contribuintes que se sentirem lesados, provocar o Poder Judiciário na busca de afastar totalmente a absurda incidência, para que não se permita, cada vez mais, a fuga de investimentos seguros no Brasil em detrimento de outros países em desenvolvimento; e, conseqüentemente, não aumentem as mazelas de nossa economia e, principalmente, da nossa sociedade.Notas:1 - Teoria da Norma Tributária, São Paulo: Loe, 1974.2 - Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária.3 - Teoria Geral do Tributo, da***



Interpretação e da Exoneração Tributária, São Paulo: Dialética, 2003. Pagina 98.4 - Hipótese de Incidência Tributária. Pág. 41.5 - Teoria...p. 109.6 - Isenções Tributárias. Sugestões Literárias, 1969, p. 176.7 - Causalidade e relação no direito. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p.168 - Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Lejus, 3ª edição, 1998, p. 289.9 - CALMON, Sacha. Teoria...p. 218.10 - Valor on-line, 30 de março de 2005.11 - Processo nº 2003.5101490312-912 - TRF 2ª Região. Apelação em mandado de segurança 2002.51.01.014486-4, Relator: Desembargadora Federal Tania Heine. Ementa publicada no DJU II de 14.01.2005, p. 66.13 - AG 193246.(Portal Universo Jurídico - Acessado em 18/06/2008)

Não fossem suficientes o quanto vai acima, imperioso é de se registrar que a própria Fiscalização, através de sua Divisão de Tributação / Sétima Região Fiscal, em 15/09/2004, na resposta à Consulta 237/04 decidiu o seguinte não “*estão sujeitas à CPMF as operações meramente contábeis e que não importam qualquer movimentação de recursos financeiros, levadas a efeito por instituição financeira, com o único fim de permitir o registro – nos cadastros do Banco Central do Brasil e mediante anuência deste – na qualidade de “investimentos estrangeiros” de participações societárias em companhias brasileiras que foram recebidas em doação por pessoas domiciliadas no exterior de donatário também domiciliado fora do País.*”

Forte nestes argumentos, aqui adotados em sua integralidade e com as honras de estilo, voto por dar provimento ao recurso voluntário interposto, ou seja, considerando a decadência dos fatos geradores anteriores a 03/07/2002, exclusive, bem como a não incidência da CPMF para os períodos remanescentes.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2009

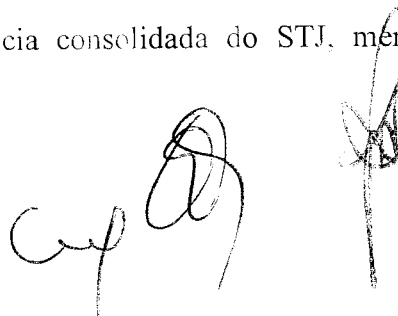

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Voto Vencedor

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator-Designado

Na companhia da maioria dos meus pares neste Colegiado, e em consonância com a jurisprudência reiterada do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que nas suas duas Turmas da Primeira Seção vem decidindo o tema à unanimidade, entendo que incide a CPMF nas operações simbólicas de câmbio. Daí a divergência com o ilustre relator nessa matéria (no tocante à decadência foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário por unanimidade).

A demonstrar a jurisprudência consolidada do STJ, menciono os seguintes Acórdãos:



TRIBUTÁRIO. CPMF. CONVERSÃO DE CRÉDITOS ESTRANGEIROS EM INVESTIMENTO. OPERAÇÃO SIMBÓLICA DE CÂMBIO. INCIDÊNCIA. CIRCULAR-BACEN N.º 2997/2000.

1. É legítima a incidência da CPMF na conversão de créditos referentes a investimentos provenientes do exterior. A Lei nº 9.311/96, instituidora da contribuição, prevê como seu fato gerador a movimentação financeira em conta corrente, operação essa realizada pela impetrante, mesmo se tratando de mera transação cambial simbólica.

2. O fato gerador ocorre com o lançamento a débito na conta bancária da empresa devedora, destinado a adquirir moeda estrangeira e liquidar o passivo decorrente da importação.

3. A emissão de ordem de pagamento em contratos simbólicos de câmbio não exclui a ocorrência do fato gerador da CPMF, sendo irrelevante para determinar-lhe a ocorrência. Tal situação não foi elencada entre as hipóteses de exoneração insertas nos artigos 3º e 8º da Lei nº 9.311/96 ou no art. 85 da ADCT com a redação dada pela Emenda Constitucional 33/2001.

4. Recurso especial não provido.

(STJ, 2ª Turma, REsp 1003550/RS, julgamento em 06/10/2008, Rel. Min. Castro Meira, unânime).

TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE CPMF SOBRE OPERAÇÃO SIMBÓLICA DE CÂMBIO. LEI N. 9311/98. EXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. TRIBUTO DEVIDO.

I - Segundo bem decidiu a colenda Primeira Turma, na assentada de 8 de maio p.p., ocorre o fato gerador da CPMF com o lançamento a débito na conta bancária da empresa devedora, destinado a adquirir moeda estrangeira e liquidar o passivo decorrente da importação, vez que inquestionavelmente há nessa operação circulação escritural de moeda. (REsp n. 796888/PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 31.5.2007).

II - Recurso especial conhecido e improvido.

(STJ, 1ª Turma, REsp 937759/PR, julgamento em 06/09/2007, Rel. Min. Francisco Falcão, unânime).

TRIBUTÁRIO. CPMF. CONVERSÃO DE CRÉDITOS ESTRANGEIROS EM INVESTIMENTO. OPERAÇÃO SIMBÓLICA DE CÂMBIO. INCIDÊNCIA. CIRCULAR-BACEN N.º 2997/2000.

1. O fato gerador da CPMF pressupõe movimentação de valores dos titulares nas contas mantidas nas instituições financeiras, que representem circulação escritural ou física de moeda, por isso que, há hipótese de incidência ainda que não haja transferência de titularidade dos valores.

2. A conversão de crédito decorrente de empréstimo e financiamento de importações em investimento externo direto pressupõe, assim, procedimentos cambiais. Mesmo não havendo riqueza nova e novos valores em moeda estrangeira, obrigatoriamente haverá trânsito escritural de moeda nacional pelas contas dos participantes.

3. O negócio jurídico operado in casu se faz pela concomitante realização de transações distintas e indispensáveis; pela primeira, a devedora do empréstimo transfere, à credora, o valor correspondente ao pagamento da dívida principal e juros, para quitação e baixa na pendência; pela segunda a empresa (devedora na primeira transação)

recebe do investidor (credor naquela) quantia para integrar o capital societário. A movimentação financeira efetivamente ocorre, tal como nas transações efetuadas pelo mesmo titular de conta-corrente para fundo de investimento e deste para outra aplicação qualquer. Ainda que os valores sejam absolutamente iguais, e não obstante seja o mesmo beneficiário, a contribuição é devida a cada movimentação.

4. Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, para fins de incidência da CPMF (art. 1.º da Lei n.º 9.311/96), qualquer operação liquidada ou lançamento realizado por instituições financeiras, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

5. A regulamentação do Banco Central determina que conversões em investimento externo direto de créditos passíveis de gerar transferências para o exterior - in casu decorrentes de importações não pagas - devem ser processadas com a realização de operações simultâneas de compra e venda de moeda estrangeira, sem expedição de ordem de pagamento do ou para o exterior.

6. No caso sub examine, ocorre o fato gerador com o lançamento a débito na conta bancária da empresa devedora, destinado a adquirir moeda estrangeira e liquidar o passivo decorrente da importação, vez que inquestionavelmente há nessa operação circulação escritural de moeda.

7. Ademais, não há norma que isente ou afaste a obrigação do pagamento na hipótese vertente, razão pela qual descabido falar-se em ofensa aos arts. 2.º da Lei n.º 9.311/95 e 110 do Código Tributário Nacional.

8. Recurso especial desprovido.

(STJ, 1ª Turma, REsp 796888/PR, julgamento em 08/05/2007, Rel. Min. Luiz Fux, unânime).

Apesar de inúmeras opiniões em contrário, dentre elas a do douto Roberto Quiroga Mosquera, como bem lembrado no voto vencido, tenho para mim que na situação dos autos há, sim, movimentação escritural de moeda.

Nas operações simbólicas de câmbio, o termo “simbólico” diz respeito apenas à troca efetiva ou física de moedas, que inexiste. O lançamento a débito em conta corrente da empresa brasileira, ao contrário, não é simbólico ou fictício. No caso dos autos, tal débito decorre da aquisição de moeda estrangeira para pagamento do mútuo à mutuante situada no exterior. O débito é, pois, consequência, sendo obrigatório conforme normas do Banco Central do Brasil exatamente para que fique registrada a troca (escritural) entre a moeda nacional e a estrangeira. Não se trata de mera medida administrativa ou procedimental sem maiores efeitos.

A expressão câmbio simbólico, por sinal, parece inadequada, pois pode ser compreendida como inexistência (fática) de qualquer troca de moedas. Mas os contratos que determinam haja a troca existem e produzem diversos efeitos jurídicos, como não poderia deixar de ser. Daí a obrigatoriedade de registro, sendo que como os contratos envolvem permuta de valores idênticos entre as mesmas partes torna-se desnecessária a troca efetiva de moedas. A parte inicialmente credora, que é a mutuante estrangeira, torna-se devedora do mesmo valor na transação subsequente, quando se torna investidora, enquanto a empresa situada no Brasil, antes devedora porque mutuária, passa à condição de credora e investida. A



vista dessa troca, expressões mais adequadas, a denotarem com mais aproximação o que ocorre, seriam, por exemplo, câmbio permutado ou câmbio simultâneo.

Na situação em tela, o fato gerador da CPMF ocorre com o débito na conta corrente da Renault do Brasil – a autuada. Apesar de haver, simultaneamente, crédito de igual valor na mesma conta, o débito configura o fato gerador da CPMF cuja hipótese de incidência está prevista no art. 2º, I, da Lei nº 9.311/96.

Não é a aquisição de moeda estrangeira o fato gerador da CPMF, mas o débito na conta corrente da mutuária, ora recorrente, por meio do qual lhe é subtraído o numerário correspondente à aquisição da moeda estrangeira. Embora simultaneamente haja o crédito, as operações são distintas. Para diferencia-las com maior precisão, convém visualiza-las na seqüência, da seguinte forma: inicialmente ocorre o débito (com incidência da CPMF em questão) na conta corrente da mutuária; em seguida o valor correspondente a esse débito é empregado na aquisição da moeda estrangeira, necessária à liquidação do empréstimo à mutuante estrangeira; a empresa estrangeira, detentora do direito sobre o valor recebido em pagamento do mútuo, investe-o na empresa brasileira, capitalizando-a; para realizar tal investimento é realizado novo contrato de câmbio (no mesmo valor do pagamento do empréstimo), de modo a permitir à empresa estrangeira, antes mutuante, agora investidora, creditar o valor à empresa brasileira, antes mutuária, depois investida.

Sublinho não ser possível converter o valor recebido pela mutuante estrangeira em investimento na mutuária sem que haja aquisição de câmbio. É que antes de o investimento ser realizado, primeiro o empréstimo é liquidado. Para liquidá-lo a mutuária precisa adquirir a moeda estrangeira – neste momento ocorre o débito em sua conta corrente e surge o fato gerador da CPMF -, o que se dá de forma simultânea com o ingresso, no mesmo valor, do investimento efetuado pela empresa estrangeira, antes emprestadora.

Ainda que o valor do débito seja idêntico ao do crédito, de modo que o saldo da conta corrente da empresa nacional não é alterado, a Contribuição é devida porque o fato gerador é “o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito” (Lei nº 9.311/96). Ocorrido tal débito, a CPMF não seria devida apenas nas hipóteses de imunidade, isenção ou alíquota zero, das quais não se cogita neste processo.

Tampouco seria devida se a sociedade mutuante fosse brasileira, já que não seria necessária a aquisição de moeda estrangeira por parte da mutuária, visando à liquidação do empréstimo. Sem tal aquisição, inexistiria o débito na conta corrente da mutuária. É situação diversa da destes autos.

Dessarte, o débito em comento não é mero registro contábil ou simples controle determinado pelo Banco Central. Sua natureza jurídica é a mesma da imensa maioria dos débitos em contas correntes mantidas em instituições financeiras, a exemplo do débito efetuado na conta de uma pessoa física por ocasião da liquidação de obrigações do correntista.

Por fim, observo que a Solução de Consulta nº 237/2004, da 7ª Região Fiscal, mencionada no voto vencido, é minoritária ao considerar não haver a incidência em discussão. A quase totalidade das decisões das Superintendências da Receita Federal também entende haver a incidência da CPMF nas operações de câmbio simbólico, como dão conta as seguintes Soluções de Consulta: da 7ª RF, nº 230/2007; da 4ª RF, 35/2005; da 9ª RF, nº 103/2005; da 2ª RF, nº 33/2002; e da 10ª RF, nº 125/2003.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário apenas para considerados decaídos os períodos de apuração anteriores a 03 de julho de 2002. No mais, nego provimento.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2008.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS 