



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2. ^o	PUBLI CADO NO D. O. U.
C	De 20/04/1998
C	Statutário
	Fubrica

Processo : 13805.007002/94-60

Acórdão : 202-09.417

Sessão : 27 de agosto de 1997

Recurso : 98.322

Recorrente : BANCO BMC S/A

Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

IOF - I) INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS: este Colegiado não é foro para a sua discussão; **II) CÂMBIO:** incide o imposto na liquidação de contrato relativo a remessas para o exterior de contraprestações referentes a aluguel de equipamentos, operação essa conceituada como de importação de serviços; **III) ENCARGO DA TRD:** não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; **IV) RETROATIVIDADE BENIGNA:** a multa de ofício, prevista no inciso II do art. 364 do RIPI/82, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO BMC S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência os encargos da TRD no período que medeou de 04.02 a 29.07.91, bem como reduzir a multa de ofício para 75%. Ausente o Conselheiro José de Almeida Coelho.

Sala das Sessões, em 27 de agosto de 1997

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Fernando Augusto Phebo Jr. (Suplente), Antonio Sinhite Myasava e José Cabral Garofano.

cgf/



Processo : 13805.007002/94-60
Acórdão : 202-09.417

Recurso : 98.322
Recorrente : BANCO BMC S/A

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 317/323:

“Foi a empresa supra identificada submetida a fiscalização do IOF em consonância com o artigo 3º do Decreto-Lei nº 434/88 tendo sido autuada por falta do recolhimento do imposto sobre contrato de câmbio de transferências financeiras ao exterior, pertinentes a pagamentos de aluguéis de equipamentos, cuja operação locativa envolveu como locatárias as empresas Coronado Táxi Aéreo Ltda e Tech Air Táxi Aéreo Ltda e a locadora Solair Finance & Leasing Of America Inc (empresa estrangeira), consubstanciado no Auto de Infração de fls. 290 no montante de 5.189.398,76 UFIRs., infringindo o disposto na Lei nº 5.143/66, arts. 2º e 3º do Decreto-Lei 1.783/80 e itens 4.4.3.3 b, 4.4.4.2, 4.4.5.4.a e 4.4.6.2 da Res. Bacen nº 1.301/87.

Inconformada com a exigência do crédito tributário correspondente, insurge-se o contribuinte apresentando tempestivamente a impugnação de fls.294 a 301, oferecendo as seguintes razões de defesa:

1) Pondera a inconstitucionalidade da Res. Bacen nº 1.301/87 que aprovou o Regulamento do IOF destacando a Emenda Constitucional nº 18/65 e a Constituição de 1.967, para alegar que o Poder Executivo, por delegação legislativa, tinha competência para alterar alíquota e base de cálculo do imposto, que, posteriormente, pela Emenda Constitucional nº 01/69 essa faculdade fora vedada, sendo restabelecida exclusivamente para alteração de alíquotas com a promulgação da Constituição Federal de 05.10.88.

2) Menciona que legislar é da alçada do Poder Legislativo e que as hipóteses de incidência foram definidas através da Res. Bacen nº 1.301/87, que, em seu entendimento, é incabível visto que inexistente delegação legislativa nesse sentido.



Processo : 13805.007002/94-60
Acórdão : 202-09.417

3) Sustenta que vigorava o Decreto-Lei nº 1.783/80, alterado pelo Decreto-Lei nº 2.303/86 a época da Res. Bacen nº 301/87 e que nesse diploma legal não foram estabelecidos os critérios indispensáveis a instituição do IOF sobre operações de câmbio e que inexistente legislação sobre tais operações.

4) Contesta alegando que a definição da hipótese de incidência do IOF sobre operações de câmbio através da Res. Bacen nº 1.301/87 conflita com o princípio da legalidade tributária, mencionando os artigos 150 inciso I da Constituição Federal e 97 inciso I do CTN para corroborar sua assertiva.

5) Prossegue protestando quanto ao fato de que a hipótese de incidência não deveria embasar-se em ato normativo, assim considerada a Res. Bacen nº 1.301/87, que, a seu ver, constitui-se em norma de caráter secundário ou norma complementar, cuja validade e eficácia resultam diretamente das próprias leis regulamentadas ou interpretadas e que somente a lei pode exigir tributo.

6) Argumenta que a locação de equipamentos, que considera uma operação de arrendamento e não de arrendamento mercantil (Lei nº 6.099/74), corresponde, sob o ponto de vista fiscal e cambial, a uma importação de bens e não a uma prestação de serviços, enfatizando que tal modalidade jurídica tem como escopo a obrigação de dar uma coisa para uso pelo locatário e o serviço prestado caracteriza-se por uma obrigação de fazer.

7) Cita o acórdão do Superior Tribunal de Justiça que diz respeito a incidência do ISS sobre contratos de leasing, no qual ficou decidido que a operação de arrendamento mercantil não constitui fato gerador desse tributo, por envolver uma operação de financiamento e não a utilização temporária do bem.

8) Menciona que é ilegal a equiparação da locação de arrendamento de equipamentos a uma prestação de serviços, que não atende a natureza jurídica de uma e de outra.

9) Alega que a operação de arrendamento de aeronaves do exterior prevê no artigo 75 do Decreto-Lei nº 37/66 a admissão temporária delas no país, que enseja por esse fato a suspensão de tributos pela permanência no País por um prazo determinado.

10) Por derradeiro, ressalta que o art. 6º do Decreto-Lei nº 434/88 isentou do IOF as operações de câmbio realizadas para pagamento de bens importados.



Processo : 13805.007002/94-60

Acórdão : 202-09.417

A Autoridade Singular, mediante a dita decisão, julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco, sob os seguintes fundamentos, *verbis*:

“Versa a matéria objeto da lide sobre a incidência do IOF sobre remessas financeiras efetuadas ao exterior para pagamento de aluguéis de aeronaves, vinculadas aos contratos n°s 001/90 e 003/91, celebrados pelas locatárias, respectivamente, Coronado Táxi Aéreo Ltda. e Tech Air Táxi Aéreo Ltda com a locadora Solair Finance & Leasing Of America Inc. sediada no exterior.

No tocante a arguição de inconstitucionalidade da exigência fiscal embasada na Res. Bacen n° 1.301/87 descabe na esfera administrativa a apreciação da matéria de ordem constitucional, que tem foro próprio e extrapola os limites legais de sua competência.

Inobstante, reputa-se incongruente a contestação do impugnante no tocante ao suposto conflito como princípio da legalidade, ao invocar as restrições constitucionais impostas ao Poder Executivo para definir critérios pertinentes ao IOF sobre operações de câmbio, tendo em vista que a delegação legislativa cometida ao Conselho Monetário Nacional, relativamente a normatização desse tributo, emana do Poder Legislativo, consolidado na Lei n° 5.143/66 que o instituiu, especificamente nos artigos 10 e 14 “*verbis*”, assim exarados.

LEI n° 5.143/66

“Artigo 10 - O conselho Monetário Nacional poderá desdobrar as hipóteses de incidência, modificar ou eliminar as alíquotas e alterar as bases de cálculo do imposto, observado no caso de aumento, o limite máximo do dobro daquela que resultar das normas desta lei.”

“Artigo 14 - Os casos omissos nesta lei serão resolvidos pelo Conselho Monetário Nacional.”

Embasado no permissivo legal retrocitado, no inciso II dos artigos 63 e 64 do Código Tributário Nacional (Lei n° 5.172/66) que dispõem sobre o fato gerador e base de cálculo do IOF sobre operações de câmbio e na competência deferida pelo Conselho Monetário Nacional ao Banco Central do Brasil, objetivando a exigência do cumprimento das disposições conferidas pela legislação vigente e das normas expedidas por aquele órgão, prevista no artigo 9° “*verbis*” da Lei n° 4.595/64, é forçoso concluir que a normatização da exigência fiscal através da Res. Bacen n° 1.301/87 acha-se em perfeita



Processo : 13805.007002/94-60
Acórdão : 202-09.417

consonância com o princípio da legalidade, em conformidade, inclusive, com o mandamento constitucional quanto a vedação da exigência ao aumento do tributo sem uma lei preexistente, contida nos ditames do inciso I do artigo 150 da Constituição Federal promulgada em 05.10.88.

LEI nº 4.595/64

“Artigo 9º - Compete ao Banco Central da República do Brasil cumprir e fazer cumprir as disposições que lhe são atribuída pela legislação em vigor e as normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional.

Aliás, deve ser enfatizado que o próprio impugnante ratificou a legalidade da Res. Bacen nº 1.301/87 ao pleitear a incidência do IOF a alíquota ZERO na operação efetivada, constante do contrato de câmbio por ele firmado, tendo como embasamento legal o item 4.5.5.x desse ato normativo.

Os instrumentos jurídicos apensos aos autos, revelam cabalmente que as operações efetuadas entre as mencionadas empresas e que ensejaram a ocorrência do fato gerador, corresponde ao de uma simples locação, sem opção de compra, prescrita nos artigos 226 e 230 “*verbis*” do Código Comercial Brasileiro (Lei nº 556 de 25.06.1850), que a define

“Artigo 226 - A locação mercantil é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a dar a outra, por determinado tempo e preço certo, o uso de alguma coisa, ou do seu trabalho.”

“Artigo 230 - O locatário é obrigado a entregar ao locador a coisa alugada, findo o tempo da locação, se recusar a fazer a entrega, sendo requerido, pagará ao locador o aluguel que este arbitrar, por toda a demora, e corresponderá por qualquer danificação que a coisa alugada sofrer, ainda mesmo que proceda de força maior ou caso fortuito.”

Dessa forma, por inexistir cláusula contratual prevendo a opção de compra, condição “*sine qua non*”, prescrita na letra “e” do § 1º do art. 16 da Lei nº 6.099/74, alterada pela Lei nº 7.132/83, bem como o valor residual garantido fica descaracterizado o enquadramento de arrendamento mercantil conferido a operação e consoante dos respectivos contratos de câmbio, e, por conseguinte, é incabível a pretensa incidência da alíquota zero na forma do disposto no item 4.4.5.5.x do Regulamento do IOF aprovado pela Res. Bacen nº 1.301/87.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007002/94-60

Acórdão : 202-09.417

Irrelevante, no mérito, a argumentação de que as operações em questão acham-se enquadradas no regime aduaneiro especial de admissão temporária preconizado no art. 290 do Decreto-Lei nº 91.030/85, posto que a suspensão de tributos a que alude esse dispositivo legal é restrita a impostos "que incidem sobre a importação de bens" consoante dispõe o art. 75 do Decreto-Lei nº 37/66, nela compreendida tão somente o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados a nível de tributos federais e não abrange o IOF sobre operações de câmbio, cuja natureza é estritamente financeira, que envolve o fechamento de câmbio para aquisição de moeda estrangeira necessária ao pagamento da mercadoria.

Data vênua, não deve ser objeto de apreciação o acórdão citado pelo impugnante, pertinente a decisão prolatada pelo Superior Tribunal de Justiça, quanto a não incidência do ISS sobre contratos de leasing, visto que o próprio impugnante descaracteriza a operação em tela dessa modalidade jurídica no item 21 da peça impugnatória.

A questão suscitada pelo impugnante da ilegalidade da equiparação da locação e arrendamento de equipamentos a uma prestação de serviços, acha-se configurada pela sua inclusão na Lista de Serviços referida no art. 8º "in fine" do Decreto-Lei nº 406/68, com a redação determinada pela Lei complementar nº 56 de 15/12/87.

DEC. LEI nº 406/68

"Art. 8º - O imposto de competência dos municípios sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa."

Lista de Serviços (com alteração determinada pela Lei Complementar nº 56/87)

"itens 01 a 78 - omissis

item 79 - Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil."

Destaque-se que nos próprios contratos de câmbio fechados para remessas de recursos ao exterior, em pagamento dos respectivos aluguéis, firmados pelo impugnante, ficou evidenciada que a operação de locação de equipamento é



Processo : 13805.007002/94-60

Acórdão : 202-09.417

efetivamente uma prestação de serviços, fato consignado no item "natureza da operação" - SERVIÇOS DIVERSOS - ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS.

Dessa forma, caracterizada como prestação de serviços a operação de locação de equipamentos, daí justificar plenamente a conceituação de importação de serviços imputada as operações contratadas com empresas locadoras estrangeiras, respaldado no item 4.4.4.2.C1 do Regulamento do IOF aprovado pela Res. Bacen nº 1.301/87, assim definido

item C1 - são conceituadas como importação de serviços para fins de conceituação da base de cálculo do imposto

1) Aluguel ou arrendamento de equipamentos."

O gozo do favor fiscal via isenção de tributos deve observar rigorosamente o que dispõe a lei concedente, assim como as condições e requisitos exigidos para sua concessão a que alude o artigo 176 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), e a legislação, no tocante a sua outorga, deve ser inquestionavelmente interpretada de forma literal, consoante determina o inciso II do artigo 111 desse diploma legal, que veda interpretação extensiva.

Nesse diapasão, sucumbe o pleito do impugnante quanto ao pretenso enquadramento da operação realizada ao gozo da isenção do IOF preconizada no art. 6º do Decreto-Lei nº 2.434/88, porquanto esse dispositivo legal contempla, exclusivamente, com o benefício fiscal as operações de câmbio efetivamente para aquisição de moeda indispensável ao pagamento da mercadoria, ou seja, abrange apenas remessas de recursos efetuados ao exterior para liquidações de importações realizadas em caráter definitivo, excluindo modalidades jurídicas sob condições temporárias, como do presente caso, que envolve o pagamento de aluguel de equipamentos.

DEC. LEI nº 2.434/88

"Art. 6º - Ficam isentas do imposto sobre operações de créditos, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, as operações de câmbio realizadas para pagamento de bens importados, ao amparo de guia de importação, ou documento assemelhado, emitida a partir de 01.07.88."

Isto posto, e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007002/94-60
Acórdão : 202-09.417

Considerando que o processo está revestido das formalidades legais e, portanto, em condições de ser julgado;

Considerando que não compete a autoridade administrativa a apreciação de matéria de ordem constitucional por extrapolar os limites legais de sua competência;

Considerando que os artigos 10 e 14 da Lei nº 5.143/66 outorgam ao Conselho Monetário Nacional competência legal para a normatização do IOF;

Considerando que o cumprimento das normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional e dos dispositivos legais pertinentes é da alçada do Banco Central do Brasil, por força do que dispõe o artigo 9º da Lei nº 4.595/64;

Considerando que a operação efetivamente realizada corresponde ao da simples locação, sem opção de compra, definida no artigo 230 do Código Comercial Brasileiro;

Considerando que a operação de locação de equipamentos levada a efeito não possui característica de arrendamento mercantil, face não prever cláusula contratual de opção de compra prevista na letra “e” do § 1º do art. 16 da Lei nº 6.099/74, alterada pela Lei nº 7.132/83;

Considerando que a suspensão de tributos a que alude o art. 75 do Decreto-Lei nº 37/66, combinado com o art. 290 do Decreto nº 91.030/85, é pertinente aos impostos incidentes sobre a importação de mercadorias e não sobre operações de câmbio;

Considerando que a locação de equipamentos se insere na modalidade de prestação de serviços, constante da Lista de Serviços referida no art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, e corroborada pelos respectivos contratos de câmbio;

Considerando que a isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 2.434/88 é inerente a pagamento de bens importados adquiridos em definitivo, não abrangendo operações realizadas em caráter temporário;

Considerando tudo o mais que do processo consta.”.

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 326/339, onde em suma, além de reeditar os argumentos de sua impugnação, aduz que:



Processo : 13805.007002/94-60

Acórdão : 202-09,417

a) a negativa da apreciação da inconstitucionalidade constitui violação do princípio constitucional da ampla defesa, o que não é uma peculiaridade da instância judicial, como também da administrativa (CF/88, art. 5º, inciso LV);

b) o entendimento da decisão recorrida de ser irrelevante a argumentação de que os bens objeto da locação achavam-se em regime de admissão temporária, posto que a suspensão de tributos nesse caso é restrita aos impostos incidentes na importação, o que não é o caso do IOF, de natureza financeira, não é o mais acertado para o caso;

c) não se tenta descaracterizar o IOF, nem se questionar sua natureza, entretanto, ocorre que, apesar de sua natureza ser financeira, esse imposto tem como fato gerador o pagamento relativo à importação do bem;

d) a expressão “que incidem na importação”, contida no art. 75 do Decreto-Lei nº 37/66, contempla toda a carga tributária que supostamente incidiria na importação, não podendo ir além do texto legal para forçar o contribuinte a arcar com um ônus que não lhe cabe;

e) o Decreto-Lei nº 2.434/88 dispõe apenas que são isentos os pagamentos para importação de bens, não havendo qualquer previsão que para ocorrer a isenção se esteja adquirindo o bem, podendo, dessa forma, serem aqui enquadrados os pagamentos feitos a título de locação.

É o relatório.



Processo : 13805.007002/94-60

Acórdão : 202-09.417

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Quanto à arguição pela Recorrente da inconstitucionalidade da Resolução BACEN nº 1.301/87, assim como a Autoridade Singular, este Colegiado entende não ser cabível a sua apreciação na esfera administrativa e, conseqüentemente, de não constituir numa violação ao direito da ampla defesa a recusa de apreciá-lo, em que pese a opinião dos ilustres tributaristas citados.

Assim, por entender também estarem perfeitamente caracterizados nos autos como sendo de locação mercantil os contratos a que se referem as operações de câmbio em exame, necessárias para a remessa ao locador estrangeiro dos alugueres neles estipulados, fica evidente o enquadramento dessas operações como de "importação de serviços" nos termos do disposto no item 4.4.4.2., letra c, I, da combatida Resolução BACEN nº 1.301/87, a saber:

"c) são conceituadas como de importação de serviços, para fins de constituição da base de cálculo do imposto:

I - aluguel ou arrendamento de equipamentos,".

Portanto, inafastável a responsabilidade da Recorrente pela cobrança e recolhimento do IOF sobre essas operações de câmbio na qualidade de instituição que as operou, de acordo com a legislação de regência (Decreto-Lei nº 1.783/80, art. 3º, inciso III; Resolução BACEM nº 1.301/87, item 4.4.3.b).

Ademais, como a própria Recorrente admite em sua defesa, no caso em tela, a locação de equipamentos celebrada entre a empresa estrangeira e a empresa nacional não se caracteriza como de arrendamento mercantil - "leasing", pois inexistente nos respectivos contratos cláusula prevendo a opção de compra, bem como o valor residual garantido, condições estabelecidas na lei para tal (Lei nº 6.099/74).

Daí porque descabido o amparo que buscou no item 4.5.5.x da Resolução BACEN nº 1301/87, conforme fez constar no quadro "Outras Especificações" dos contratos de câmbio em comento, para se eximir de sua responsabilidade de cobrar e recolher o IOC, à vista de sua dicção:

"5 - A alíquota é 0 (zero) nas operações de câmbio relativas a:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007002/94-60

Acórdão : 202-09.417

.....

 x) remessas para o exterior de contraprestações referentes a contratos de arrendamento mercantil, celebrados entre arrendador-comprador domiciliado no exterior e arrendatário- vendedor domiciliado no País, **desde que tais contratos se condicionem à regulamentação vigente** e estejam registrados no Banco Central (negritei);”.

Melhor sorte também não assiste a tentativa da Recorrente de recorrer ao regime de admissão temporária para estender ao IOC a suspensão de tributos ali prevista, ou, alternativamente, à isenção estipulada no art. 6º do Decreto-Lei nº 2.434/88 para o pagamento de bens importados, ao amparo de guia de importação, ou documento assemelhado, emitida a partir de 01 de julho de 1988.

Não merece reparos os fundamentos da Decisão Recorrida a respeito desses tópicos, eis que as operações de câmbio em apreço, como visto acima, são conceituadas como de importação de serviços e não de bens, premissa na qual repousa o raciocínio desenvolvido pela Recorrente a eles concernentes.

A respeito do encargo da TRD, consoante o já decidido em vários arestos deste Conselho e, afinal, reconhecido pela Administração Tributária através da Instrução Normativa SRF nº 032/97, é de ser afastado no período que medeou de 04.02 a 29.07.91.

Por fim, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, a multa de ofício, prevista no inciso II do art. 364 do RIR/82, foi reduzida para 75%, a qual deve ser aplicada no caso vertente aos fatos geradores nos quais a multa cominada foi superior a esse percentual, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN.

No mais, é de ser mantida a decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos, razão pela qual dou provimento parcial ao recurso para excluir os encargos da TRD no período acima assinalado e reconhecer como de 75% a multa de ofício em relação aos fatos geradores nos quais a multa cominada foi superior a esse percentual.

Sala das Sessões, em 27 de agosto de 1997


 ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO