

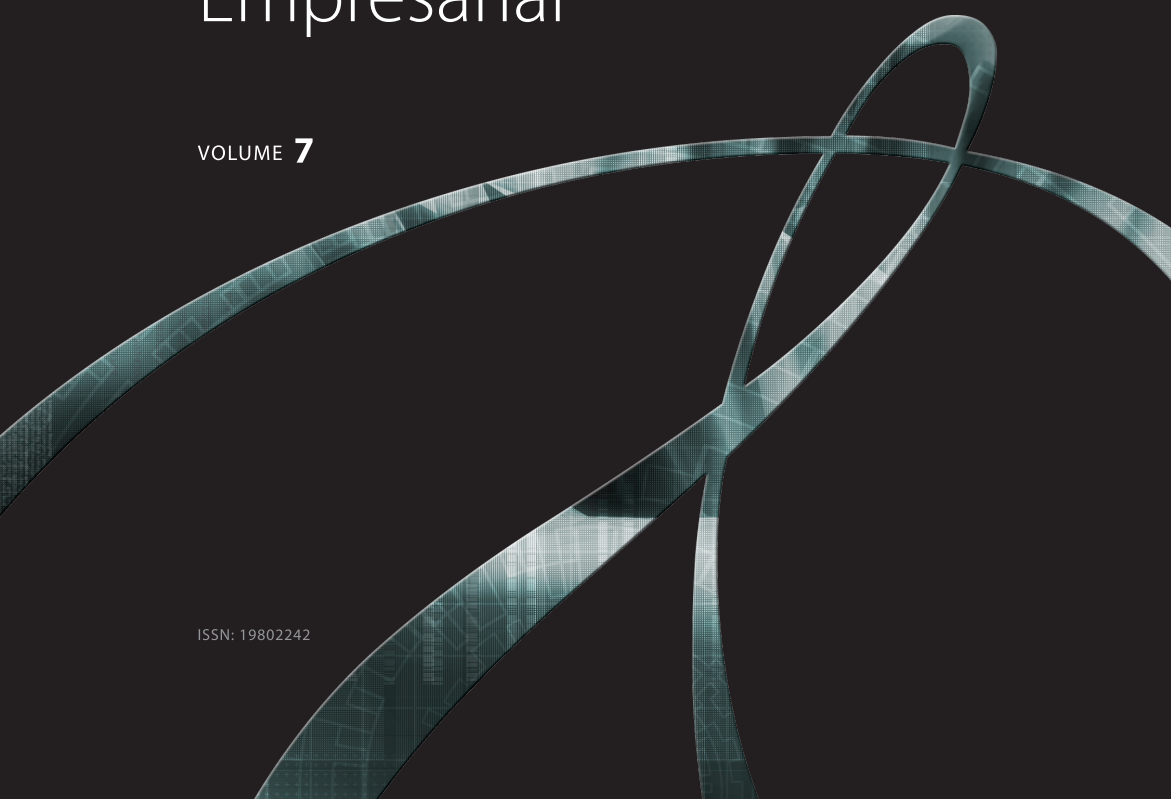
GAIA · SILVA · GAEDE  ASSOCIADOS

ADVOCACIA E CONSULTORIA JURÍDICA

Cadernos de Direito Empresarial

VOLUME 7

ISSN: 19802242



Cadernos de Direito Empresarial

VOLUME **7**

Coordenadores:

Fernando Antonio Cavanha Gaia
Jose Maria Arruda de Andrade

São Paulo

Gaia, Silva, Gaede & Associados

2009

- 04 Aplicação de norma inconstitucional pelos tribunais administrativos tributários
Daniel Monteiro Gelcer
- 19 Incidência do IOF nas operações de crédito externo - sobreposição do IOF/Crédito pelo IOF/Câmbio
Daniel Teixeira Prates
- 25 Da não incidência do IRPJ e da CSL sobre os juros decorrentes (I) do adimplemento a destempo de obrigação e (II) do pagamento, ou depósito em juízo, de tributos declarados ilegais ou inconstitucionais
Flávio Augusto Dumont Prado
Rafael Ling Tosta
- 38 Aspectos contábeis e fiscais da operação de arrendamento mercantil financeiro (leasing financeiro) frente às novas normas societárias brasileiras
Bruno Scarino de Moura Accioly

Aplicação de norma inconstitucional pelos tribunais administrativos tributários

Daniel Monteiro Gelcer

Gaia, Silva, Gaede & Associados

São Paulo

Advogado do Contencioso Tributário do Escritório

GSG&A de São Paulo. Formado pela Universidade

Presbiteriana Mackenzie

danielgelcer.sp@gaiasilvagaede.com.br

O presente artigo tem por objetivo fazer uma análise, principalmente sob o enfoque da hermenêutica jurídica, sobre a possibilidade de um Tribunal Administrativo Tributário deixar de aplicar uma norma por entender ser ela inconstitucional.

Importância estratégica do processo administrativo tributário

A análise histórica do desenvolvimento das atividades da Administração Pública, principalmente das suas insuficiências, dos desafios e dificuldades pelos quais tem passado, nos revela a importância que o processo administrativo encontrou como importante fator de legitimação dos atos administrativos, bem como, de aproximação entre os particulares e o Estado.

Por razões de ordem prática e financeiras, o Estado deu enorme importância ao processo administrativo tributário, trazendo toda a discussão entre a Fazenda Pública e os contribuintes da esfera judicial para a esfera administrativa. É bem verdade que em razão do princípio da inafastabilidade da jurisdição, toda a discussão travada em sede administrativa também pode ser levada ao Judiciário, entretanto isso só pode ser feito com diversos gravames aos contribuintes.

A importância do processo administrativo se revela ainda maior por ser o sistema tributário brasileiro baseado na cobrança de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte tem a obrigação de interpretar a inflacionada, complexa e conflituosa legislação tributária, apurar as suas obrigações tributárias, principais e acessórias, e recolher os valores devidos em total conformidade com essa legislação.

O Estado acaba exercendo somente uma tarefa posterior de fiscalização das apurações dos contribuintes. Será neste momento que o Estado interpretará as operações dos contribuintes em confronto com a legislação tributária, sendo que, qualquer divergência de interpretações do Direito e dos fatos, importará na lavratura de auto de infração com a consequente aplicação de multa.

O fato é que dentro deste quadro, o processo administrativo tributário passou a ter uma importância estratégica fundamental para aqueles que pretendem discutir a imputação fiscal que lhes é feita. Para que o contribuinte possa se utilizar dessa via, é absolutamente desnecessário que exista qualquer garantia, ou que ocorra qualquer gravame ao seu patrimônio. Além disso, o processo administrativo fornece diversas vantagens quando comparado ao processo judicial, como por exemplo: juízes muito mais especializados em matéria tributária e contábil; procedimento com menores formalidades em que o contribuinte tem maior flexibilidade para apresentar as suas provas e aduzir as suas razões; julgamentos realizados, normalmente, por órgãos coletivos; possibilidade de realização de sustentação oral com certa proximidade dos Julgadores; etc.

É em razão desta importância dada ao processo administrativo tributário, que questões, como a forma pela qual estes Tribunais interpretam o Direito, a sua composição paritária, a falta de imparcialidade nas suas decisões, passam a ser objeto de muita crítica e preocupação por parte da doutrina. Neste sentido, passaremos a desenvolver nos próximos pontos, críticas relativas a forma pela qual estes Tribunais

vem interpretando as normas, principalmente sob o enfoque do tema central deste trabalho, ou seja, a possibilidade destes Tribunais Administrativos poderem fazer prevalecer as normas constitucionais em seus julgados.

A possibilidade da não aplicação de norma considerada inconstitucional

Prevalece nos Tribunais Administrativos Tributários o entendimento de que não é dado a eles a possibilidade de declarar uma norma inconstitucional, pois se isto fosse feito estaria sendo contrariado o princípio da legalidade, da presunção de constitucionalidade das normas, da separação entre os poderes, o princípio da hierarquia administrativa, além de se poder gerar enorme insegurança jurídica.

Os Tribunais Administrativos, toda vez que se deparam com a alegação de inconstitucionalidade de uma norma, ou com a interpretação de determinado princípio ou norma constitucional em confronto com a legislação ordinária, utilizam-se destes argumentos para deixar de se pronunciar sobre a questão constitucional apresentada a eles para apreciação e julgamento.

A recusa ao prevalecimento das normas constitucionais sobre as demais, calçada nos mencionados princípios e fundamentos, nos parece que está enraizada em medos e receios atrelados principalmente a idéia de que os Tribunais Administrativos Tributários exercem função de meros aplicadores das normas, como se isso fosse possível sem a interpretação das mesmas. Pretende-se uma interpretação de caráter meramente declaratório, apegando-se sempre a idéia de que a estes Tribunais só cabe aplicar as normas sem analisar o seu conteúdo, o seu mérito e sua conformidade com todo o sistema jurídico, pois isso importaria em incompleta insegurança jurídica.

Castanheira Neves, ao tratar das críticas do pós-positivismo sobre o positivismo, desenvolve muito bem a idéia de que a interpretação das normas não se dá por meros atos de subsunção.

Em primeiro lugar, concluiu-se que a teoria positivista da aplicação do direito (aplicação lógico-dedutiva segundo um esquema silogístico-subsumtivo) não só iludia o problema real dessa aplicação, como se revela metodologicamente insustentável. Iludia o problema, porquanto, sem considerar a sua específica problemicidade jurídico-concreta, o que verdadeiramente fazia era converter um postulado político (só a lei pode criar direito e a decisão judicial, excluída da sua criação, deve limitar-se a aplicá-la) num prescrito esquema metódico (a aplicação do direito é lógico-subsumtiva ou actua um modelo de dedutividade próprio do estritamente lógico), ocultando assim o problema jurídico desta concreta aplicação sob um seu pretendido (e aproblemático) modelo lógico. E era isso insustentável porque a analítica dessa postulada aplicação tão só lógica revelava que ela era afinal e realmente determinada por ponderações normativas e razões práticas - ponderações e intenções essas exigidas não apenas para vencer a distância entre o abstracto da norma e o caso concreto decidendo,

*mas sobretudo pelo próprio e particular mérito jurídico do caso (pela sua particular problemacidade jurídico-normativa)*¹.

O problema desta concepção sobre o direito e as normas, é que não se pode compreender a interpretação e a aplicação das normas em momentos distintos, como operações de raciocínio autônomas. Para aplicarmos uma norma, devemos necessariamente antes interpretá-la. Não interpretamos somente as normas que apresentam alguma complexidade, vagueza ou ambigüidade, até porque seria impossível pré-determinar aprioristicamente quais normas exigem e quais normas não exigem interpretação.

A prática vivenciada pelos contribuintes no seu cotidiano, por si só já demonstra as inúmeras questões duvidosas, contraditórias que a legislação tributária apresenta, para que eles possam recolher os tributos de forma correta para não serem autuados pelo Fisco. Questões como: conceitos de outros ramos do direito os quais não se sabe exatamente o seu alcance para efeitos tributários, conflitos relativos à definição de competência e capacidade tributária; dúvidas relativas à natureza de determinadas operações; contradições com relação à definição do sujeito passivo e a responsabilidade tributária. Essas são apenas algumas dúvidas, dentre muitas outras, que brotam, não exatamente da legislação tributária, mas sim das variadas interpretações que se pode dar a ela.

Acreditar que as normas tributárias oferecem um único sentido, e que só cabe ao intérprete declará-lo, bastando que ele somente as aplique aos casos concretos, é negar a realidade vivenciada no dia-a-dia pelos próprios contribuintes.

Sendo os Tribunais Administrativos aplicadores de normas, então também são eles intérpretes, e por isso, verdadeiros construtores dos sentidos dos textos normativos. Realizam a concreção normativa não só a partir do texto normativo, mas também a partir de vários outros elementos externos à ele, como por exemplo, a própria posição em que se encontram (o fato de serem Julgadores Administrativos) e o contexto histórico no qual atuam.

A pretensão de se evitar a análise da constitucionalidade das normas, limitando a interpretação a patamares hierárquicos, dividindo o ordenamento em tiras, acaba sendo obrigada a enfrentar, a nosso ver, a maior de todas as contradições: o fundamento desta negação é a própria Constituição. Ou seja, aqueles que sustentam a impossibilidade de fazer prevalecer a Constituição por estes Tribunais, se sustentam em princípios constitucionais, como o princípio da presunção de constitucionalidade das normas, a separação entre os poderes, a hierarquia na Administração Pública, segurança jurídica, etc. Nega-se a aplicação da Constituição baseando-se nela própria, simplesmente por que é impossível isolar do ordenamento jurídico justamente as normas que lhes sustentam.

A mencionada negação é obrigada a conviver com mais um desafio. Como deveriam estes Tribunais agir diante de uma possível interpretação conforme a Constituição? Se se utilizam deste método de interpretação, então realizam, sob certa medida, a análise da constitucionalidade das normas, ou seja, a sua conformidade com a Constituição. Se negam a utilização desta ferramenta, admitem que das várias possibilidades de interpretação, deve ser escolhida justamente aquela contrária a Constituição.

O maior receio daqueles que defendem essa impossibilidade, parece estar muito atrelado à idéia de insegurança jurídica. Acreditamos que tal ideal, pretende buscar uma segurança jurídica com base na impossibilidade de fazer prevalecer os preceitos constitucionais sobre as demais normas, acreditando em soluções pré-determinadas pela mera aplicação ou cumprimento das normas pela Administração Pública, e, mais especificamente, pelos Tribunais Administrativos Tributários.

A idéia de se impedir a aplicação da Constituição tendo em vista o caráter aberto dos seus preceitos normativos parece pretender evitar que o intérprete possa ter uma atitude constitutiva no desenvolvimento do seu trabalho hermenêutico, acreditando que na aplicação da legislação ordinária o mesmo não ocorrerá, pois todas as respostas estariam na própria lei.

Se a possibilidade da não aplicação de norma inconstitucional pelos Tribunais Administrativos Tributários gera total insegurança jurídica por eles poderem a qualquer momento deixar de cumprir uma lei por ser ela inconstitucional, a mesma insegurança pode ocorrer pela simples aplicação da lei, pois a sua interpretação caberá ao intérprete, não havendo um sentido único para ela. Ou seja, a não aplicação de uma norma, pode se dar pela própria aplicação dela com um sentido diferente daquele aprioristicamente pretendido, simplesmente pelo fato de que os sentidos das normas não são fechados nem pré-determinados.

A não aplicação de uma norma com aquele sentido previamente pretendido, pode se dar das mais variadas formas, com base em interpretações restritivas, extensivas, teleológicas, lógico-sistemáticas e interpretações conforme a Constituição. A correção de uma antinomia, inclusive, pode ser adaptada pelo intérprete com uma destas interpretações acima destacadas, sem que seja necessária a declaração de inconstitucionalidade de uma norma, pois o liame entre interpretação, integração e correção de antinomia é extremamente fluido.

Além disso, também não há como predeterminar de forma hierarquizada os métodos de interpretação, o que por si só já pode gerar diversas possibilidades de resultados diferentes daquele aprioristicamente pretendido, e por isso também, insegurança jurídica. O comando de uma norma podendo ser interpretado ou de forma literal, extensiva, analógica, teleológica ou conforme a Constituição, gerará inevitavelmente resultados diferentes.

“Inexiste um método que possa ser imposto aprioristicamente. A escolha entre o critério sistemático ou o teleológico, depende da ponderação dos princípios jurídicos diante do bem a ser protegido em cada caso. O peso maior de um determinado princípio em razão do interesse considerado não afasta a eficácia dos outros princípios em razão do interesse considerado não afasta a eficácia dos outros princípios tributários, que poderão prevalecer em situação diversa².”

Na verdade, o que mais geraria insegurança jurídica, seria a total impossibilidade da aplicação dos preceitos constitucionais sobre as demais normas. Haveria uma inversão na escala de valores (já que entende-se que as normas constitucionais possuem os valores mais importantes para aquela sociedade); o intérprete teria a sua operação mental absolutamente algemada, sendo obrigado a compreender o Di-

reito em partes e a buscar todas as soluções nas normas infraconstitucionais, como se pudesse realizar somente meros atos de subsunção, e logo verificaria que isto seria impossível; o intérprete não teria mais como justificar a sua decisão, pois seria obrigado a motivá-la aplicando a norma inferior sobre a superior; haveria grande dificuldade na utilização da modalidade da interpretação conforme a Constituição, pois seria vedado conformar uma norma de escalão inferior à uma norma de escalão superior, e assim sendo, o intérprete, dentre todas interpretações possíveis deveria escolher justamente aquela que contrariasse a Constituição.

Apesar de os Tribunais Administrativos Tributários negarem, em geral, a possibilidade da análise da constitucionalidade das normas, apegando-se a insustentáveis postulados hermenêuticos, o fato é que em grande parte dos casos, mesmo que de uma forma indireta a Constituição tem sido analisada em diversos julgados, inclusive com prevalência das suas normas sobre as normas inferiores mesmo sem haver uma declaração expressa de inconstitucionalidade. Isso ocorre por diversas formas, como a utilização métodos de interpretação ou integração, ou até mesmo de correção de antinomia. Isso tudo porque, em grande parte dos casos, é praticamente impossível aplicar as demais normas do ordenamento jurídico sem antes caminhar pela Constituição.

Das decisões dos tribunais administrativos tributários

Para analisarmos de forma mais concreta e na prática o que vínhamos afirmando no decorrer deste artigo sobre a interpretação e integração das normas e principalmente sobre a correção das antinomias jurídicas, neste último ponto passaremos a analisar algumas decisões de alguns Tribunais Administrativos que se acham extremamente ricas para efeito desta análise.

O Conselho de Contribuintes tem entendimento pacificado no sentido de que não lhe cabe declarar a inconstitucionalidade das normas, por lhe faltar competência para tanto, havendo, inclusive, súmula neste sentido³. Ocorre que, apesar disso, em muitas ocasiões, a constitucionalidade das normas tem sido efetivamente analisada e, em alguns casos, de forma explícita, em outros somente de forma reflexa e em outros de forma escondida, ou até mesmo camuflada.

A análise da constitucionalidade das normas se acha bastante freqüente quando se trata da aplicação de princípios constitucionais que regem o sistema tributário nacional, como a estrita legalidade; a irretroatividade; a anterioridade; as imunidades; as normas que definem e delimitam a competência tributária, etc.

A análise que se pode fazer dos julgados do Conselho de Contribuintes relativos ao princípio da anterioridade tributária, são bem interessantes, principalmente por ser este um princípio relativo à eficácia da norma tributária no tempo. Confrontaremos duas posições adotadas por este Tribunal Administrativo, em que houve diferentes abordagens do mencionado princípio.

No julgamento do Recurso Voluntário de número 118.002⁴, a Oitava Câmara do Conselho de Contribuintes decidiu por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, para, dentre outras coisas, anular a cobrança do imposto de renda na fonte com base no artigo 44 da lei 8.541/92, pois tal norma teria trazido o alargamen-

to da base de cálculo do imposto, devendo, portanto, se submeter ao princípio da anterioridade tributária contido no artigo 150, III, “b” da Constituição Federal⁵.

Em contrapartida a esta aplicação do princípio da anterioridade, em diversas ocasiões o Conselho de Contribuintes tem entendido que o princípio em tela e o princípio da irretroatividade tributária não se aplicam às normas procedimentais de fiscalização que não influem na materialidade dos tributos⁶.

A discussão sobre esse tema tem sido bastante polêmica com relação a aplicação do artigo 42 da lei 9.430/96 que permite ao Fisco considerar como rendimentos tributáveis pelo imposto de renda, os depósitos bancários de origem não comprovada. Os Tribunais Administrativos têm entendido que tal norma, por somente fornecer maiores ferramentas ao Poder de Fiscalização, não alterando a materialidade do imposto, não se sujeita aos princípios em questão.

No primeiro caso, o Conselho de Contribuintes ao fixar aquele entendimento, deixou de aplicar uma norma legal por ela não respeitar um princípio constitucional, mesmo sem ter declarado expressamente a inconstitucionalidade dela. Ou seja, foi corrigida uma antinomia jurídica, na qual prevaleceu a norma constitucional, apesar dos julgadores administrativos não terem deixado isso claramente justificado nos seus votos.

Por outro lado, no segundo caso, o princípio em questão deixa de ser aplicado, não porque o Conselho de Contribuintes entende que não poderia declarar a inconstitucionalidade de uma norma, mas sim por que aquele princípio não era aplicável naquele caso concreto. O mais interessante disso tudo, é que em grande parte destes casos, o Conselho de Contribuintes tem alegado a sua incompetência para julgar a constitucionalidade das normas, mas ao mesmo tempo, na mesma decisão, analisa essa constitucionalidade, mesmo ela não sendo declarada.

Destacamos estas duas decisões porque em ambos os casos, houve de fato a análise do princípio constitucional da anterioridade tributária em confronto com a legislação, mesmo sendo esta possibilidade peremptoriamente negada por este Tribunal Administrativo.

Em alguns julgamentos em que se discute a existência da imunidade tributária, o Conselho de Contribuintes tem feito preponderar a norma constitucional imunizante, sobre as normas legais que a vedam ou a restringem, justificando expressamente esse entendimento com base na hierarquia das normas. Foi isso exatamente isso o que ocorreu no julgamento do Recurso Voluntário nº 120.196:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. Papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros goza de imunidade tributária constitucionalmente prevista. A legislação infraconstitucional não pode contrariar, alterar ou modificar a imunidade até por questão de hierarquia das leis. Recurso provido⁷.

O que se extrai de mais interessante deste julgamento, com relação aos exemplos anteriormente expostos, é que neste caso utiliza-se expressamente o critério de hierarquia das normas para a eliminação da antinomia encontrada, o que, em tese, contraria o entendimento consagrado por este Tribunal Administrativo de que não lhe é dado declarar a inconstitucionalidade das normas.

O princípio constitucional da estrita legalidade tributária tem sido utilizado como fundamento de diversas decisões do Conselho de Contribuintes para determinar a não incidência da norma tributária sobre determinados fatos jurídicos. Ou seja, nega-se a incidência de determinado tributo sobre determinado fato, por não estar ele absolutamente enquadrado na hipótese normativa.

São alguns exemplos desses casos o julgamento do Recurso Voluntário nº 120.466⁸ em que se negou a incidência da Cofins sobre os rendimentos recebidos por um condomínio, por não ser ele pessoa jurídica; ou então o julgamento do Recurso Voluntário nº 140.294⁹, em que se cancelou a exigência da CSL com alíquota de 30% para as corretoras de seguro por não serem elas equiparáveis aos agentes autônomos de seguro. Em ambos os julgamentos o fundamento para a não incidência dos tributos foi justamente o princípio da estrita legalidade.

Nestes dois casos não há a declaração da inconstitucionalidade de uma norma, mas há restrição do seu alcance com base na aplicação do mencionado princípio constitucional. Dito de outra forma, não seria a norma inconstitucional em si, somente seria inconstitucional a sua aplicação sobre aqueles fatos tidos como não aplicáveis a ela.

Outro caso muito interessante para efeito do presente estudo e principalmente para a análise da interpretação das normas pelos Tribunais Administrativos Tributários, foi o julgamento do Recurso Voluntário número 144.340¹⁰, no qual se instaurou uma divergência de entendimentos entre os Conselheiros da Sexta Câmara do Conselho de Contribuintes. O caso apreciado pelos julgadores tratava da cobrança de imposto de renda com base na omissão de rendimentos, apurada por meio de depósitos bancários sem origem comprovada nos termos do artigo 42 da lei 9.430/96¹¹.

A divergência que se instaurou na Câmara foi relativa ao momento em que se considerava ocorrido o fato gerador do imposto de renda para a contagem do prazo decadencial. A Conselheira-relatora Sueli Efigênia Mendes entendeu que nos casos em que a apuração da omissão de rendimentos se faz com base nos depósitos bancários de origem não comprovada, o fato gerador considera-se ocorrido no mês em que se apurou a omissão de rendimentos, por força do que dispõe o próprio artigo 42, §4º da lei 9.430/96.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Assim, o prazo decadencial para a efetivação do lançamento passava a ser contado da ocorrência do fato gerador, pelo artigo 150, §4º do CTN¹², iniciando-se do mês

em que se apurou a omissão dos rendimentos. Com base neste entendimento, a Relatora deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar uma parte do imposto cobrado, em virtude da ocorrência da decadência.

Entretanto, o entendimento adotado pelos demais Conselheiros da Câmara, foi no sentido de que o fato gerador do imposto de renda é anual e, portanto, por meio de uma interpretação lógico-sistemática e teleológica, a regra contida no §4º do artigo 42 da lei 9.430/96, deveria ser interpretada de acordo com a finalidade de todo o sistema do imposto de renda, não podendo ser entendida no sentido de que nos casos de omissão de rendimentos apurado por depósitos bancários, estaria alterado o momento da ocorrência do fato gerador deste imposto, que é anual e não mensal.

O mais interessante deste julgamento é a própria justificação dada pelos Conselheiros. Justifica-se uma interpretação lógica-sistemática e teleológica, em detrimento de uma interpretação literal e gramatical, tendo em vista que a primeira conservaria o sentido da norma, enquanto que a última a violaria. A interpretação literal e gramatical estaria violando o princípio da legalidade enquanto a outra estaria se conformando a ele.

Outro ponto interessante desta decisão é que ela se baseia no artigo 18 da lei complementar 18/95 que dispõe que “Eventual inexatidão formal da norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento”.

Neste caso, presencia-se a busca pela não aplicação de uma norma, por meio de uma interpretação lógico-sistemática e teleológica, justificando-se tal conduta no fato de que tal norma possui erro na sua elaboração e por isso deve ser interpretada de acordo com todo o sistema porque de forma contrária seria violar a própria norma. Ou seja, deixa-se de aplicar uma norma alegando-se o seu próprio cumprimento.

Bastou que os julgadores alegassem o cumprimento da norma de acordo com a sua finalidade para que ela estivesse cumprida. Observamos neste caso como se mostra evidente o pequeno liame que existe entre a justificação desta decisão, e uma decisão neste mesmo sentido só que baseada na correção de uma antinomia. Ou seja, o nega-se a aplicação da norma por ela estar em desconformidade com outras normas, negando-se qualquer correção de antinomia jurídica.

Quando se trata dos julgamentos proferidos pelos Tribunais Administrativos Tributários estaduais, a questão da possibilidade da declaração da inconstitucionalidade das normas passa a ter uma abordagem diferente. O Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, sedimentou o entendimento, por meio da “Questão de Ordem nº 09¹³”, de que ele poderia deixar de aplicar uma norma considerada inconstitucional. Apesar disso, a maioria dos juízes ainda encontra uma grande resistência em aceitar este entendimento, e por isso, em muitos casos, ainda sob o argumento de que não lhes compete julgar a constitucionalidade das normas, deixam de analisar estas questões.

A possibilidade da declaração de inconstitucionalidade das normas foi muito discutida pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, na questão relativa à majoração da alíquota do ICMS de 17% para 18%. Na maioria das decisões, o entendimento que se consolidou foi o de que sendo possível a não aplicação de norma considerada inconstitucional, deveria ser aplicada a alíquota de 17% e não a de 18%, por ser a mencionada majoração inconstitucional.

Retiramos alguns trechos do julgamento do Pedido de Revisão da Fazenda Pública no processo nº DRTC-I-10106/97¹⁴, em que esse tema foi muito discutido pelos julgadores administrativos.

Invoco, ainda, a Questão de Ordem Regimental, suscitada pelo Juiz Antônio Carlos da Silva, cujo voto vencedor foi expedido pelo culto e sábio Juiz Relator Dr. Ademir Ramos da Silva, com a seguinte interpretação: "O Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas, por qualquer de suas Câmaras é competente para deixar de aplicar lei inconstitucional ou ilegal em caso concreto. Valho-me, portanto, dessa prerrogativa, para, em aditamento ao que decidindo a Magna Corte a respeito da matéria, deixar de aplicar a escandalosa inconstitucionalidade introduzida pela lei 6556/89, por ferir inquestionavelmente o princípio da não afetação da receita dos impostos, quando instituiu a majoração da alíquota do ICMS, e perpetuada pela legislação que se seguiu, visto que impregnada da mesma licenciosidade.

Neste caso, identificou-se expressamente uma antinomia jurídica entre normas legais e normas constitucionais, optando-se claramente pela prevalência das segundas sobre as primeiras. Aqui, aceitando-se a tese de que poderia o Tribunal declarar a inconstitucionalidade das normas, ficou fácil a eliminação da antinomia encontrada pelo critério da hierarquia das normas. Não se negou a apreciação da questão sob a alegação da impossibilidade da declaração da inconstitucionalidade das normas nem se utilizou de outros critérios de interpretação/integração/correção para que se atenuasse ou que se buscasse um sentido da norma com base na Constituição.

Além disso, neste mesmo julgamento outra questão apareceu, com relação à não aplicação expressa do artigo 166 do CTN, sendo ela abordada, sob o prisma da interpretação/correção de antinomia, de uma forma bem diferente de como foi tratada a questão anterior. Com relação a esta questão, discutiu-se se seria o mencionado dispositivo aplicável ao caso, já que se tratava da cobrança de imposto indireto em que o respectivo encargo financeiro já teria sido transferido a terceiro, e, portanto, de acordo com as regras do artigo 166 do CTN¹⁵, não poderia deixar de ser cobrada a alíquota de 18% do contribuinte autuado.

Dispõe o mencionado dispositivo que os tributos, que pela sua natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro só podem ser restituídos se a pessoa comprovar ter assumido o respectivo encargo financeiro ou se estiver expressamente autorizada a receber a restituição pela pessoa a quem tiver sido transferido o encargo.

Em seu voto o Juiz do TIT aborda a questão dizendo que se fosse aplicável este dispositivo, deveria o contribuinte arcar com a alíquota de 18% pois o encargo financeiro já teria sido transferido a terceiros. Entretanto, ele mesmo nega expressamente a aplicação do dispositivo, não com base na declaração da sua inconstitucionalidade, mas por ele não possuir uma aplicabilidade possível, pois disciplinaria uma situação que só poderia ser aferida no plano econômico e não no plano jurídico. Ou seja, a norma não possuiria eficácia jurídica e por isso não teria como ser aplicada.

Assim, entendendo-se que o ICMS não mais incide sobre o valor adicionado, ao contrário do antigo ICM, não há que se falar em repasse de carga adicional para

a etapa seguinte. O que existe mesmo é a aplicação da alíquota de 18% sobre o cotejamento dos créditos contra os débitos, o que resulta somente no aumento da carga tributária do imposto, que indiretamente será repassada aos produtos.

E para combater o inconstitucional aumento da carga tributária basta lembrar que pode cada um dos envolvidos na circulação econômica de bens e serviços lançar mão de seu direito e recuperar-se do valor que lhe foi tomado indevidamente pelo Estado.

Poderão os contribuintes lançar mão desse direito restitutivo, à exceção do consumidor final, que não trata com o fisco e que acaba pagando mais pelo produto. Mas tem este a poderosa arma da pesquisa de preços, e nada melhor do que a concorrência que obriga à queda dos mesmos.

Os comerciantes que buscarem ressarcir-se do percentual de 1% que destacaram a maior em suas vendas, certamente reduzirão os preços finais, sob pena de serem superados pela concorrência se assim não o fizerem, resultando daí o repasse da redução da carga tributária aos consumidores.

O nosso estudo se torna mais interessante quando comparamos as duas situações acima descritas ocorridas na mesma decisão. Nos dois casos o juiz expressamente deixa de aplicar normas legais ao caso concreto, mas no primeiro caso, isso foi feito por uma expressa declaração da inconstitucionalidade de uma norma, enquanto no segundo caso isso se fez por meio de uma interpretação lógico-sistemática, por meio da qual o julgador verificando uma ineficácia da norma, deixou de aplicá-la.

No julgamento do Pedido de Revisão da Fazenda do Processo nº DRT-14-2524/98, discutiu-se se a imunidade do artigo 150, VI, "d"¹⁶ da Constituição abrangia os álbuns de figurinhas e as figurinhas. O entendimento fixado foi no sentido de que as imunidades tributárias sendo garantias constitucionais deveriam ser interpretadas da forma mais ampla possível e por isso os álbuns de figurinhas e as figurinhas, inclusive, deveriam ser considerados como livros, e assim estariam abrangidos pela mencionada norma imunizante.

Neste caso não se chegou a tocar na questão da constitucionalidade das normas. Simplesmente utilizou-se de uma interpretação extensiva do dispositivo constitucional, com o intuito de buscar a sua finalidade e assim evitou-se a tributação em questão por meio do afastamento da aplicação das normas de incidência do ICMS.

Outro julgamento muito interessante foi o proferido no Processo nº DRTC-III nº 3480/95, pelo Juiz-Relator Oswanderley Alves Ataíde da 5ª Câmara Especial do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo¹⁷. O julgamento em questão tratava da lavratura de auto de infração por ter o Agente Fiscal entendido que o contribuinte emitia notas fiscais relativas à prestação de serviços, recolhendo o ISS, imposto de competência municipal, quando na verdade deveria recolher o ICMS, de competência estadual.

Dessa forma, cobrou o imposto que entendeu devido, além de uma multa pela falta de emissão de documento fiscal. Na decisão em análise, dois pontos serão por nós abordados: primeiramente a questão da cobrança do imposto e, em seguida a cobrança da multa.

Com relação à cobrança do imposto, o que se extrai de interessante para nós, é que a discussão em questão não teve como fugir da análise da Constituição que

determina os critérios definidores da competência tributária dos municípios e dos estados, na cobrança do ISS e do ICMS, respectivamente. E foi com base nas determinações constitucionais que o caso foi todo dirimido. O Juiz-Relator do caso julgou improcedente a cobrança do imposto em questão por entender que não incidiria sobre aquelas operações o ICMS, e sim o ISS, pois os serviços prestados por aquele contribuinte poderiam ser enquadrados, por analogia a um daqueles serviços dispostos na lista de serviços da lei complementar 56/87, que por sua vez tem a sua raiz na Constituição¹⁸.

A diligência encetada nos autos, por iniciativa da Representação Fiscal, dissipou qualquer dúvida a respeito da incidência do tributo de competência dos Municípios. Os contratos anexados aos autos e as notas fiscais de fls. evidenciam que o faturamento (NNFF) dos fornecedores das mercadorias para compor os insumos para produção das refeições, era feito diretamente para os clientes da Recorrente, sem que estas compras passassem por seu estabelecimento e, inclusive, estando fora da intermediação dessas aquisições. Essas operações, para mim, são fatos suficientes para demonstrar que a atividade da recorrente, "in casu", estava restrita à prestação de serviços que pode ser enquadrada, por analogia - como vem admitindo o STF -, no item "43" da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 56/87. Diga-se que esta, também, é a posição assumida pela Consultoria Tributária, conforme se observa da Resposta colacionada aos autos.

O que se verifica nesta decisão, é que o juiz aplicando as normas constitucionais determinantes da competência tributária, recorreu à aplicação da lei complementar 56/87 que dispõe sobre a lista de serviços tributáveis pelo ISS, enquadrou, por analogia, aquela situação em um dos itens da mencionada lista, e com isso deixou de aplicar sobre aqueles fatos as normas que disciplinam a incidência do ICMS, e tudo isso sem a necessidade de abordar diretamente a constitucionalidade de qualquer norma.

Com relação à multa aplicada neste caso, foi ela também rechaçada pelo juiz sob o argumento de que não teria ocorrido a falta de emissão de documento fiscal. Na verdade, teriam sido emitidas e escrituradas notas fiscais regularmente e, no máximo, haveria um erro por parte do contribuinte com relação ao enquadramento dos serviços em questão, por isso não estaria correta a capitulação da infração como "falta de emissão de documentos fiscais"

Realmente, a acusação aponta para infrações relativas a documentos e impressos fiscais, em vista da falta de emissão de documento fiscal, nos termos da letra "a" do inciso IV do artigo 592 do RICMS/91. Verbis: IV - infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais: a) falta de emissão de documento fiscal - multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou prestação; Como se observa nos documentos acostados, a Recorrente é empresa cadastrada junto à Municipalidade, tendo como objetivo social a prestação de serviços de mão-de-obra e administração de cozinhas industriais de terceiros. Da instrução processual observa-se

que a Recorrente, em suas operações, emitia e escriturava regularmente as notas fiscais de competência municipal, sem intenção de segregar ou sonegar informações fiscais. Aliás, como bem salientado no parecer da digna Representação Fiscal, não havia por parte da Recorrente qualquer "animus" doloso, pressuposto básico para o enquadramento penal da acusação inicial. Desse modo, pela imprecisão da acusação - a multa estaria melhor enquadrada na letra "c" do inciso 1 do art. 592 do RICMS/91, como se lê: Verbis: I- infrações relativas ao pagamento do imposto: c) falta de pagamento do imposto nas seguintes hipóteses: emissão ou escrituração de documento fiscal de operação ou prestação tributada como não tributada ou isenta, erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração do valor do imposto, desde que, neste caso, o documento tenha sido emitido e escriturado regularmente - multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto;

O que se mostra interessante para o estudo em questão, é que ele nos serve de exemplo para refletirmos sobre como as infrações tipificadas na legislação do ICMS comportam diversas interpretações e diversos enquadramentos. Um fato pode ser enquadrado em diversos tipos específicos, podendo receber os mais diferentes tratamentos jurídicos, assim como ocorre correntemente no direito penal. Uma infração tipificada como falta de recolhimento do imposto pode ser tipificada como falta de emissão de nota fiscal, e não havendo a emissão de nota fiscal, não haverá a sua escrituração o que também possibilitará mais um enquadramento. A tipificação de uma infração como recebimento de mercadoria sem nota fiscal permite a presunção de que também saíram mercadorias sem notas fiscais, o que permite mais de um enquadramento, e assim por diante.

O enquadramento em cada um destes tipos infracionais, a aplicação de um dispositivo ou de outro, dependerá, acima de tudo da interpretação que se dará em cada caso concreto, não havendo como pré-determinar a incidência de um tipo infracional ou de outro, o que só vem a comprovar o que vínhamos dizendo sobre a interpretação ser muito mais um ato constitutivo do que meramente declaratório.

Conclusões

Partindo da análise concreta dos julgamentos proferidos pelos Tribunais Administrativos, de pronto notamos que são diversas as modalidades de interpretação utilizadas por estes Tribunais - o que por si só já demonstra a inexistência de atos de mera aplicação do Direito - e que a legislação é de fato analisada por eles em confronto com a Constituição, mesmo que eles não percebam isso ou neguem tal fato, mesmo porque, assim como dito no decorrer deste artigo, não haveria como aplicar o direito em partes, por patamares hierárquicos, como comandos com sentido único em que só caberia ao aplicador a sua aplicação e não sua interpretação.

Notas

1. NEVES, Antônio Castanheira. Redução Política do Pensamento Metodológico-Jurídico, in *Digesta*, V. 2, Coimbra: Coimbra, 1995, p. 386.
2. Ricardo Lobo Torres, trabalhando sobre a ineficácia, e inaplicabilidade das normas de interpretação, faz importantes afirmações sobre a impossibilidade de se hierarquizar os métodos de interpretação. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 166
3. Súmula 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes: *O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*
4. Destacamos o trecho da ementa que se refere ao tema ora abordado:
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Por traduzir majoração de imposto, pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo Lucro Arbitrado, só a partir de 01.01.95 seria possível a aplicação da regra do art. 44 da lei nº 8.541/92, em respeito ao princípio da anterioridade fixado no art. 150, III, "b", da constituição Federal. Recurso Voluntário nº 118.002; Oitava Câmara; 20.08.1999; Relator Luiz Alberto Cava Maceira; Acórdão 108-05846.
5. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
*III - cobrar tributos:
no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;*
6. Recursos Voluntários nºs 140.330; 140.799; 137.430; 150.010, etc.
7. Recurso Voluntário nº 120.196; Primeira Câmara; 22.03.2000; Relator CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO; Acórdão 301-29218.
8. COFINS - CONDOMÍNIO - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA - *O condomínio, por não ser pessoa jurídica, não pode ser sujeito passivo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, sob pena de ferir-se o Princípio da Legalidade Estrita. Recurso provido. Recurso Voluntário nº 120.466; Terceira Câmara; 01.07.2003; Relator Francisco Maurício R. de Albuquerque; Acórdão 203-09033.*
9. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CORRETORA DE SEGUROS - *Em prestígio à estrita legalidade, certeza e segurança jurídica, as corretoras de seguro não podem ser equiparadas aos agentes autônomos de seguro, tendo em vista tratar-se de pessoas jurídicas submetidas a diferentes regimes e institutos jurídicos, revestindo-se cada uma das atividades de natureza e características específicas, sendo vedado o emprego de analogia para estender o alcance da lei, no tocante à fixação de alíquota de tributo e do polo passivo da relação jurídico-tributária, a hipóteses que não estejam legal e expressamente previstas."* Recurso Voluntário nº 140.294; Terceira Câmara; 24.02.2006; Márcio Machado Caldeira; Acórdão 103-22313
10. Destacamos o trecho da ementa que trata discussão em questão:
NORMA PROCEDIMENTAL. PRINCÍPIO DA FINALIDADE. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA
- Eventual inexistência formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento. Tomar uma lei como suporte para a prática de ato desconforme com sua finalidade é desvirtuá-la, burlá-la, sendo os atos incursos neste vício - denominado desvio de poder ou desvio de finalidade - nulos. Quem desatende ao fim legal desatende à própria lei. Recurso Voluntário nº 144.340; Sexta Câmara; 19.05.2005; Relatora Sueli Efigênia Mendes de Britto; Acórdão nº 106-14630
11. Art. 42. *Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados*

em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

12. *Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
(...)
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.
13. *Questão de Ordem nº 09 "O Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas por qualquer de suas Câmaras é competente para deixar de aplicar lei inconstitucional ou decreto ilegal em casos concretos." Juiz Relator Ademir Ramos da Silva; Sessão de Câmaras Reunidas de 30.05.1995; Processo SF nº 2713/1995*
14. *Processo DRTC-I-10106/97, Pedido de Revisão da Fazenda Pública, Câmaras Reunidas, Relator Juiz Roberto Rosa, 14.08.2003*
15. *Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*
16. *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
(...)
VI - instituir impostos sobre:
(...)
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
17. *Processo DRTC-III nº 3480/95, julgado em sessão da 5ª Câmara Especial de 04/09/98 - Rel. Oswanderley Alves Ataíde*
18. *A Constituição em seu artigo 156, III determina que compete aos municípios instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, que não estejam na competência dos estados e que estejam definidos em lei complementar. Por sua vez, a lei complementar que determinava a lista de serviços tributáveis pelo ISS à época dos fatos, era a lei complementar 56/87.*

Incidência do IOF nas operações de crédito externo - sobreposição do IOF/Crédito pelo IOF/Câmbio

Daniel Teixeira Prates

Gaia, Silva, Gaede & Associados

São Paulo

Advogado da consultoria da GSGA de São Paulo
e formado pela Faculdade de Direito
da Universidade de São Paulo (Largo São Francisco)
danielt.sp@gaiasilvagaede.com.br

O presente estudo tem por objetivo analisar a incidência do Imposto sobre Operações de Crédito (IOF/Crédito) nos contratos de mútuo firmados entre mutuantes (o conessor do crédito) situados no país e mutuários (o beneficiário do crédito) no exterior.

Justifica-se a realização dessa análise em razão de uma interpretação restritiva e inadequada realizada pelas autoridades fiscais sobre determinada norma legal contida na legislação fiscal vigente, a qual implica em uma maior onerosidade à realização das referidas transações.

Nos termos do artigo 63 do Código Tributário Nacional, o IOF tem como fato gerador a realização de operações:

- a. de créditos;
- b. de câmbio;
- c. de seguros realizadas por seguradoras; e
- d. relativas a título e valores mobiliários.

Diante disso, analisando as possíveis hipóteses de incidência do IOF, torna-se evidente que as operações de mútuo, independente se realizadas exclusivamente entre sociedades situadas no país ou entre essas e sociedade situada no exterior, estão possivelmente submetidas à incidência do imposto em comento.

Todavia, tendo em vista que para a realização de operações de empréstimo ao exterior se faz necessária a consecução de uma transação cambial prévia com a finalidade de se converter a moeda nacional em estrangeira, faz-se mister verificarmos em nosso estudo a possível incidência do IOF sobre as duas operações envolvidas em um empréstimo ao exterior do país, vale dizer, a operação de câmbio e a operação de crédito.

Conforme visto anteriormente, dentre as hipóteses de incidência do IOF, destacam-se as operações de crédito, o que nos levaria a afirmar, em uma primeira análise, que sobre os contratos de mútuo firmados entre mutuantes situados no país e mutuários no exterior (mútuo ativo), haveria a incidência deste imposto; contudo, é mister salientar que, para obtermos uma adequada compreensão acerca desta incidência tributária, é essencial analisarmos o histórico legislativo referente ao IOF/Crédito.

Neste passo, inicialmente o referido imposto onerava exclusivamente as operações de crédito realizadas por instituições financeiras, não incidindo, desta forma, sobre os mútuos firmados entre pessoas jurídicas. É o que podemos constatar a partir da leitura do artigo 2º do Decreto nº 2.219 de 02/05/1997, senão vejamos:

“Art. 2º O IOF incide sobre:

I - operações de crédito realizadas por instituições financeiras (Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, art. 1º);

II - operações de câmbio (Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, art. 5º);

III - operações de seguro realizadas por seguradoras (Lei nº 5.143/66, art. 1º);

IV - operações relativas a títulos e valores mobiliários (Lei nº 8.894/94, art. 1º);

V - operações com ouro ativo financeiro ou instrumento cambial (Lei nº 7.766, de 11 de maio de 1989, art. 4º).

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

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

Cumprido, no entanto, salientar que, nos termos do parágrafo 2º do mencionado dispositivo legal, a incidência do IOF/Crédito era excluída nas operações de crédito externo, pois, nesse caso específico, o imposto deveria gravar apenas a transação relativa ao câmbio. Isto significa dizer que, nas operações de empréstimos de recursos realizadas por instituições financeiras com o exterior do país, ocorria, conforme determinava a citada norma legal, a sobreposição do IOF/Crédito pelo IOF/Câmbio, de forma que somente o contrato cambial era gravado pelo imposto ora em estudo.

Com o advento da Medida Provisória nº 1.788 de 29/12/1998, posteriormente convertida na Lei nº 9.779 de 19/01/1999, as operações de créditos correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, independentemente de sua modalidade, passaram a se sujeitar à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

Ressalte-se, todavia, que, durante o período transcorrido entre meados de 1997 ao término de 2002, não foi editada qualquer norma do poder executivo alterando a redação do artigo 2º do Decreto nº 2.219 de 02/05/1997 que acima se encontra transcrito, de tal forma que a regra de isenção da sobreposição do IOF/Crédito pelo IOF/Câmbio não era aplicável aos casos de empréstimos para o exterior do país realizados por pessoas jurídicas não-financeiras, conforme entendimento das autoridades fiscais inferido no Ato Declaratório SRF nº 4 de 15/01/1999, o qual, vale frisar, permanece formalmente em vigor.

Isto porque, a Secretaria da Receita Federal, através do referido ato normativo, passou a exigir, nos casos de empréstimos com mutuários residentes ou domiciliados no exterior, as mesmas alíquotas do IOF/Crédito cobradas nas operações envolvendo mutuários situados no país, afirmando, com isso, a incidência do imposto nos casos de operações de mútuo ativo contratadas entre empresas residentes e não-residentes no país e sedimentando, portanto, o seu entendimento no sentido de que tais operações deveriam ser duplamente oneradas através de uma incidência específica sobre a operação de câmbio (IOF/Câmbio) e outra sobre o crédito (IOF/Crédito).

Diante deste cenário, surgiram autuações da fiscalização exigindo o recolhimento do IOF/Crédito sobre as operações de mútuo ativo firmadas entre os anos de 1997 a 2002 com residentes no exterior, conforme podemos verificar a partir da decisão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal que abaixo se encontra transcrita:

Operações de Mútuo. Mutuária Situada no Exterior. Empréstimo Externo. Não Caracterizado. A contratação de mútuo em que figuram mutuante domiciliado no país e mutuária domiciliada no exterior não configura empréstimo externo, pelo que a operação está sujeita à incidência do IOF na modalidade crédito. Data do fato gerador: 12/01/1999 a 12/01/1999, 26/08/1999 a 26/08/1999, 23/06/2000 a 23/06/2000, 22/01/2001 a 22/01/2001, 11/06/2001 a 11/06/2001 (Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - Acórdão nº 05-14674 - 3º Turma - 18/09/2006). (Grifos Nossos). (Grifos Nossos).

Vale ainda mencionar que a fundamentação dos questionamentos realizados pelas autoridades fiscais para exigir o IOF/Crédito nos casos de mútuo ativo com o exterior do país residia também no fato de que a interpretação da expressão “crédito externo” contida no artigo 2º, parágrafo 2º, do Decreto nº 2.219 de 02/05/1997, deveria ser realizada de modo restritivo, albergando tão-somente os casos de recebimento de recursos do exterior do país, ou seja, as hipóteses em que o mutuante se encontra no exterior e o mutuário se situa no país, os denominados mútuos passivos.

Ocorre que, em 03/12/2002, foi publicada uma nova regulamentação das normas relativas ao IOF mediante a edição do Decreto nº 4.494, o qual alterou a redação do dispositivo legal em comento, passando a contemplar em seu conteúdo a incidência do IOF/Crédito sobre operações de mútuo celebradas entre pessoas jurídicas. In verbis:

“Art. 2º O IOF incide sobre:

I - operações de crédito realizadas:

(...)

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

II - operações de câmbio (Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, art. 5º);

(...)

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

Desta feita, a regra de sobreposição do IOF/Crédito pelo IOF/Câmbio apresentada no parágrafo 2º do dispositivo legal supracitado passou a se referir diretamente não apenas às operações de crédito externo realizadas por instituições financeiras como também àquelas firmadas entre pessoas jurídicas não financeiras.

Diante disso, vem se formando atualmente entendimento jurisprudencial nos tribunais federais convergindo para a não exigência do IOF/Crédito nas operações de crédito externo envolvendo mútuo ativo, entre pessoas jurídicas, celebrados a partir da vigência do Decreto nº 4.494 de 03/12/2002, como podemos constatar a partir das ementas dos julgados abaixo relacionados:

“(…)5-Relativamente ao aspecto de que haveria não-incidência em contratos de crédito externo, mister salientar que os negócios foram efetivados na

*vigência do Decreto nº 2.219/97, cujo § 2º do art. 2º excluía a incidência do IOF na operação de crédito externo, na hipótese do inciso I do citado artigo, o qual menciona “operações de créditos realizados por instituição financeira”, não sendo esta a hipótese dos autos. 6- **Apenas com o art. 2º do Decreto 4.494/02, editado após a Lei 9.799/99, foi ressalvado expressamente a não-incidência do IOF em caso de operação de crédito externo efetivada por instituição não-financeira (§ 2º), diante a incidência do IOF sobre a operação de câmbio. 7- O sentido da não-incidência em ambos os Decretos (2.219/97 e 4.494/02) é evitar a duplicidade de cobrança. 8- A circunstância do Decreto 2.219/97 não se referir a pessoa jurídica que não é instituição financeira é de somenos importância, na medida em que seria impossível a menção antes da vigência da Lei 9.779/99. 9- Dessa forma, como as operações já se sujeitaram ao IOF na modalidade câmbio, não teria sentido admitir nova incidência, tendo o § 2º do art. 2º do Decreto 4.494/02 caráter meramente declaratório.” (TRF 2ª Região - AC nº 330352 - 08/06/2006). (Grifos Nossos).***

*“IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. IOF. CONTRATO DE MÚTUO. EMPRESA SEDIADA NO EXTERIOR. OPERAÇÃO DE CRÉDITO E DE CÂMBIO. DUPLA INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. **Tratando-se de saída de moeda do país em razão de contrato de mútuo, a operação é realizada por meio de transferência bancária (art. 65 da Lei nº 9.069/95) e, necessariamente, deve ocorrer uma transação cambial anterior (art. 1º do Decreto nº 23.258/33) para a conversão da moeda nacional em estrangeira. Há, pois, duas operações (operação de câmbio e de crédito) que comportam, a primeira vista, a dupla incidência do IOF. Todavia, o Decreto nº 4.494/2002, que regulamenta o tributo, no §2º do art. 2º, expressamente, veda a sua dupla incidência nas operações de crédito externo.”** (TRF 4ª Região - AMS nº 200371080107557 - 06/11/2007). (Grifos Nossos).*

É válido, ainda, salientar que, conforme argumentado pelo Desembargador Vilson Darós em seu voto apresentado na Apelação nº 200371080107557, a exclusão do IOF/Crédito nas operações de crédito externo abrange os casos de remessas de recursos ao exterior a título de empréstimo bem como as hipóteses de ingresso de recursos no país. Vejamos:

*“(…)Veja-se que o dispositivo, de forma clara, afasta a ocorrência simultânea do fato gerador em operações como a realizada pela empresa. Em outras palavras, **exclui-se a incidência do tributo na operação de crédito externo (no caso, materializado pelo mútuo firmado entre as empresas, com a remessa de crédito para o exterior), mantendo-se a incidência referente à operação de câmbio (conversão da moeda nacional). Tal dispositivo tem fundamental importância, na medida em que reduz a carga tributária, seja em operações de remessa de crédito para o exterior, seja para ingresso, quando há também a necessidade de realização de operação de câmbio para a conversão da moeda estrangeira em nacional. Com***

isso, evita-se a dupla incidência do imposto em uma mesma operação se considerada a ótica meramente financeira do contrato de mútuo firmado entre as partes.(...)” (Destacamos).

De fato, como operação de crédito externo, devemos compreender toda transação que envolva determinada prestação com o correspondente compromisso de futura contraprestação, somente importando que uma das partes esteja situada fora do país.

Destarte, é infundada a argumentação no sentido de que, sendo o contrato de mútuo firmado no Brasil, não há que se falar em crédito externo, pois o local da celebração do contrato não é determinante para definir sua natureza.

Diante disso, os contratos de mútuo ativo caracterizam-se sim como operações de crédito externo, não sendo submetidos, portanto, à exigência do IOF/Crédito, conforme pretende o Ato Declaratório SRF nº 4 de 15/01/1999.

Sendo assim, entendemos que está eivada de ilegalidade a exigência desse ato normativo da Receita Federal, vez que interpreta de modo restritivo o conceito de operação de crédito externo, considerando como excluída da exigência do IOF/Crédito tão-somente as operações em que o crédito provém do exterior do país (mútuos passivos).

É válido, ainda, destacar que a soberania estatal é limitada, estando o Estado restrito a exercer seu poder e competência para legislar sobre seus nacionais. Sendo assim, foge da competência do Estado brasileiro eleger como sujeito passivo do IOF/Crédito uma sociedade constituída sob as leis de Estado estrangeiro, na qualidade de mutuária.

Portanto, partindo-se da premissa da regra de isenção contida no artigo 2º, parágrafo 2º do Decreto nº 4.494 de 03/12/2002, com base nos argumentos que acima foram expostos e estando corroborados pelo posicionamento jurisprudencial acima demonstrado, temos o entendimento de que as operações envolvendo crédito externo, compreendendo-se neste conceito os contratos de mútuos ativos e passivos, estão sujeitas apenas à tributação pelo IOF/Câmbio, não se sujeitando, pois, ao IOF/Crédito.

Por derradeiro, diante dos motivos que acima se encontram expostos e com respaldo em um atual entendimento dos tribunais acerca do assunto, acreditamos serem sólidos os argumentos jurídicos contrários à incidência de IOF/Crédito em operações em que o mutuário seja residente ou domiciliado no exterior, a despeito do entendimento das autoridades fiscais em sentido oposto, contra o qual vislumbramos boas chances de êxito na esfera judicial.

Da não incidência do IRPJ e da CSL sobre os juros decorrentes (I) do adimplemento a destempo de obrigação e (II) do pagamento, ou depósito em juízo, de tributos declarados ilegais ou inconstitucionais

Flávio Augusto Dumont Prado

Gaia Silva Gaedde & Associados
Curitiba

Sócio do escritório Gaia, Silva, Gaede & Associados em Curitiba. É advogado formado pela Faculdade de Direito Milton Campos, Pós-graduado em Direito Tributário e Processual Tributário pela PUC/PR e Mestre em Direito Cooperativo pela Universidade Federal do Paraná - UFPR. É professor de Direito Tributário em cursos de graduação e pós-graduação e de Direito Tributário Cooperativo em curso de Pós-graduação. É também membro da Comissão das Sociedades de Advogados da Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional Paraná. Possui diversos artigos e pareceres jurídicos publicados em revistas e livros especializados, sendo autor do livro "Tributação das Cooperativas à Luz do Direito Cooperativo" e coautor do livro "Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF".
flavio.prado@gaiasilvagaede.com.br

Rafael Ling Tosta

Gaia, Silva, Gaede & Associados
Curitiba

Advogado, formado pela Faculdade de Direito de Curitiba, e bacharelado em ciências contábeis pela Universidade Federal do Paraná. Atuou na área tributária de firma internacional de auditoria e consultoria. É coautor do artigo "Aspectos teóricos e práticos das normas gerais em matéria tributária", publicado na revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional.
rafael.pr@gaiasilvagaede.com.br

Delimitação do tema

Considerando um cenário de escassez de crédito e de baixa liquidez dos recursos, como atualmente se verifica em razão da crise financeira mundial, grande parte das empresas vem enfrentando o adimplemento a destempo (em atraso) dos valores relacionados ao seu “contas a receber”.

Nesse caso, justamente pelo fato de tal obrigação ser adimplida por terceiros (clientes, por exemplo) fora do prazo inicialmente estipulado, via de regra, há cláusula contratual - ou mesmo acordo entre as partes - acerca da cobrança de juros.

Imaginemos uma situação hipotética de adimplemento em atraso da parcela pecuniária de determinada relação obrigacional, na qual as empresas “A” e “B” firmam contrato de prestação de serviço de limpeza, mediante o pagamento de R\$ 2.000,00, com previsão de aplicação de juros, no caso de pagamento em atraso.

Posteriormente, embora a empresa “A” tenha adimplido sua parte do contrato (prestação do serviço de limpeza), a empresa “B” não pagou o valor devido dentro do prazo contratualmente ajustado. Transcorridos alguns meses, a própria empresa “B” resolve adimplir sua obrigação, e paga à empresa “A” R\$ 2.000,00 referentes ao principal, somado a R\$ 500,00 correspondente aos juros. Ou seja, é uma típica situação de adimplemento em atraso da obrigação principal, com pagamento de juros.

Com se sabe, observadas as determinações legais e peculiaridades de cada situação, o valor principal recebido pela empresa (de R\$ 2.000,00, no caso citado) deve ser tributado pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), pois, sendo efetiva receita decorrente da prestação de serviço, gera acréscimo patrimonial capaz de revelar riqueza nova (renda/proventos de qualquer natureza ou lucro/ganho).

Diante disso, surge a primeira indagação: considerando que os juros recebidos são decorrentes desse valor principal, seriam eles também tributáveis pelo IRPJ e pela CSL?

Outra situação que faz parte da realidade das empresas é a discussão judicial da exigibilidade de tributos. Nesses casos, as empresas que pretendem evitar contingências se vêem compelidas a recolher ou depositar em juízo os tributos que consideram indevidos.

Assim, quando tais tributos são declarados ilegais ou inconstitucionais pelo poder judiciário, a sua “recuperação” ocorre mediante o levantamento dos depósitos judiciais ou da compensação/restituição do montante indevidamente recolhido. Em ambas as situações, a empresa tem a possibilidade de se aproveitar não só do montante principal do tributo (por exemplo, R\$ 2.000,00), mas também valores relativos a juros (por exemplo, de R\$ 500,00), atualmente calculados pela taxa SELIC.

Em razão disso, sobrevém o seguinte questionamento: os juros (calculados pela SELIC) decorrentes desses tributos declarados ilegais ou inconstitucionais devem sofrer a incidência do IRPJ e da CSL?

Diante das duas questões acima apresentadas, passamos a demonstrar no presente artigo que, por serem verdadeiras indenizações, que não acarretam acréscimo patrimonial (riqueza nova), (I) os juros decorrentes do adimplemento a

destempo de determinada obrigação e (II) os juros SELIC, oriundos da declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade de tributos recolhidos ou depositados em juízo, não podem sofrer incidência do IRPJ e da CSL.

Campo de incidência do IRPJ e da CSL

Para melhor desenvolver o tema sob análise, é interessante rememorar, inicialmente, os principais aspectos relacionados ao Imposto sobre a Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro.

O art. 153, III, da CF/88¹ traça os limites da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda (IR), fixando-os sobre a renda e os proventos de qualquer natureza. Por meio do art. 43 do CTN², o legislador infra-constitucional - que deve respeito a tal regra-matriz constitucionalmente delineada - adotou o conceito de "renda" e de "proventos de qualquer natureza" como acréscimo patrimonial, de forma que, em não havendo este, não haverá renda.

Dessa forma, as rendas e os proventos de qualquer natureza constituem resultados positivos, assim entendidos os acréscimos patrimoniais ou disponibilidade de riqueza nova, ou, nas palavras de Roque Carrazza, "renda e proventos de qualquer natureza são disponibilidades de riqueza nova, vale dizer, acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte num dado período de tempo"³.

A regra-matriz de incidência da CSL é, por sua vez, muito similar à do IR. Conforme dispõe o art. 195, I, "c" da CF/88, tal contribuição se vincula à existência de lucro⁴. Instituída pela Lei nº 7.689/88, a CSL tem como aspecto material o lucro das pessoas jurídicas, sendo sua base de cálculo o valor do resultado do exercício, conforme dispõem os arts. 1º e 2º dessa lei⁵.

Lucro, na acepção lata, é proveito, ganho, resultado, ou seja, tudo o que traz um engrandecimento ou enriquecimento no patrimônio de determinada pessoa⁶. José Eduardo Soares de Melo, em obra específica sobre as contribuições sociais, esclarece que lucro, rendimentos ou ganhos são conceitos que se irmanam ao sentido mais genérico de renda, razão pela qual, tal como o Imposto de Renda, também está diretamente relacionado ao efetivo acréscimo patrimonial⁷. O mesmo entendimento é defendido por Roque Carrazza, o qual afirma que o "lucro é o resultado positivo experimentado pela pessoa jurídica, num dado período de apuração, abatidos os valores empregados para obtê-lo. O lucro enseja um acréscimo na capacidade econômica do contribuinte, ou, se preferirmos, revela disponibilidade de riqueza nova"⁸.

Novamente respaldados na doutrina de José Eduardo Soares de Melo⁹, frisa-se que, embora não haja completa identidade entre o Imposto de Renda e a CSL, há grande proximidade entre ambos. Tal similitude fica ainda mais clara ao analisarmos suas formas de apuração, pois ambos apresentam como partida as receitas auferidas pela empresa, de forma que suas bases de cálculo são, de forma geral, o resultado do exercício ajustado. Isto principalmente porque as normas de apuração e de pagamento definidas para o IRPJ também se aplicam à CSL, conforme dispõe o art. 57 da Lei nº 8.981/95¹⁰. Por tal razão, verifica-se que o Imposto de Renda e a CSL têm campo de incidência quase idêntico.

Diante do exposto até o momento, fixa-se a primeira premissa:

O IRPJ e a CSL incidem tão-somente sobre acréscimo patrimonial (ou riqueza nova), o qual depende da aquisição da disponibilidade de renda ou proventos de qualquer natureza.

O IRPJ e a CSL não incidem sobre as indenizações

Antes de analisarmos se os juros de que tratamos neste estudo são ou não indenizações, o que é ponto central do artigo, é importante demonstrar que as indenizações não geram renda tributável pelo IRPJ ou pela CSL.

Como evidenciado, o Imposto de Renda e a CSL incidem, genericamente, sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, os quais são entendidos como acréscimos patrimoniais que acarretam aquisição de riqueza nova.

No entanto, as indenizações, por simplesmente recomponem o patrimônio da pessoa lesada, não geram qualquer renda, acréscimo patrimonial ou lucro/ganho. Explica-se.

Acerca da responsabilidade civil e do dever de indenizar, sabe-se que a repressão da conduta daquele que contraria o ordenamento jurídico nos direitos das obrigações se manifesta através da obrigação de restaurar o equilíbrio patrimonial desfeito em razão de determinado dano (restauração do dano causado), o que, a grosso modo, ocorre pela reparação através da indenização.

Segundo a definição de De Plácido e Silva¹¹, indenização “quer exprimir toda compensação ou retribuição monetária feita por uma pessoa a outrem, para a reembolsar de despesas feitas ou para ressarcir as perdas tidas”. O autor afirma ainda que “indenização tanto se refere ao reembolso de quantias que alguém despendeu por conta de outrem, ao pagamento feito para recompensa do que se fez ou para reparação de prejuízo ou dano que se tenha causado a outrem”.

Assim, nos casos em que a indenização está relacionada ao mero reembolso de “quantias que alguém despendeu por conta de outrem”, há uma espécie de indenização “mais genérica”, que está diretamente relacionada à mera devolução da parte principal de uma obrigação.

Por outro lado, a indenização que apresenta a finalidade da “reparação de prejuízo ou dano que se tenha causado a outrem”, conforme a conceituação acima citada, não está relacionada à simples devolução da parte principal de uma obrigação; ela se vincula a uma (nova) obrigação que decorre da obrigação principal (acessória, portanto), mas que com ela não se confunde.

Nas situações dessa indenização “mais restrita” - que é aquela que importa para o presente artigo - a parte inadimplente ou que tenha constrangido o patrimônio alheio através de ato contrário à lei deve reparar o dano causado, além de cumprir (mesmo que a destempo) a obrigação principal (que é situação tratada relacionada à forma de indenização “mais ampla”).

Tendo em vista que essas indenizações “mais restritas” são decorrentes do dever de reparar um dano causado ao patrimônio de terceiro, ou seja, visam fazer com que o patrimônio lesado (ou diminuído) retorne ao estado que estava antes da

referida ofensa, elas apenas anulam os efeitos da lesão jurídica, **sem acarretar em acréscimo de qualquer direito ao patrimônio** da pessoa lesada.

Consequentemente, **como inexistente acréscimo patrimonial, não há que se falar na incidência do Imposto de Renda sobre tais indenizações**¹².

Considerando que a incidência da CSL também está fortemente relacionada à existência de riqueza nova, tal como demonstrado anteriormente, pode-se concluir que, igualmente, as indenizações devidas a pessoas jurídicas não podem sofrer a incidência dessa contribuição.

Confirmando este entendimento, destaca-se que a jurisprudência pátria é pacífica no sentido de que as indenizações não sofrem a incidência do Imposto de Renda e da CSL, pelas razões acima comentadas. Os exemplos mais comuns dizem respeito ao recebimento de verbas trabalhistas de caráter indenizatório e aos valores recebidos a título de indenização por desapropriação¹³. Portanto, de acordo com o entendimento apresentado, fixa-se a segunda premissa:

As indenizações, quando estão relacionadas ao ressarcimento de um dano causado (reparação do dano), não caracterizam acréscimo patrimonial ou lucro/ganho, sendo, portanto, insuscetíveis à incidência tributária do IRPJ e da CSL.

Da classificação dos juros

De forma geral, juros são rendimentos do capital em razão da sua utilização por terceiro. Via de regra, os juros remuneram o credor por ficar privado de seu capital, como rendimento financeiro. No entanto, há outra espécie de juro, qual seja, aquela que decorre do adimplemento em atraso da obrigação e são computados a partir da mora do devedor.

Em razão disso, a doutrina classifica os juros em compensatórios (ou remuneratórios) e moratórios. Para Maria Helena Diniz¹⁴ são juros compensatórios aqueles que “decorrem da **utilização consentida** do capital alheio, pois estão, em regra, preestabelecidos no título constitutivo da obrigação, onde os contraentes fixam os limites de seu proveito, enquanto durar o negócio jurídico (...)”.

Por outro lado, a mesma doutrinadora entende que são moratórios os juros que “constituem pena imposta ao devedor pelo atraso no cumprimento da obrigação, **atuando como se fosse uma indenização** pelo retardamento no adimplemento da obrigação¹⁵”.

Silvio Venosa, após conceituar os juros compensatórios como aqueles que se “pagam como compensação pelo fato de o credor estar privado da disponibilidade de um capital” e os juros moratórios como “uma pena imposta ao devedor pelo atraso no cumprimento da obrigação”, conclui sua lição com considerações que reforçam o entendimento de Maria Helena Diniz:

“O que devemos ter em mira é que os juros compensatórios surgem afastados de qualquer noção de culpa ou descumprimento da obrigação. Já os juros de mora surgem pelo atraso no cumprimento.”

Em suma, os juros compensatórios têm a nítida função de retribuir a utilização do capital, como frutos do valor principal. A forma mais usual de juros compensatórios são os valores cobrados pelas instituições financeiras em razão de empréstimos concedidos aos seus clientes, em razão de determinado investimento. Pelo fato da pessoa ter a disponibilidade de determinado montante que é da referida instituição, acorda-se uma remuneração para compensar os frutos que o capital usualmente origina, de modo que há a utilização prevista e consentida do capital.

Por outro lado, os juros moratórios, por resultarem, por exemplo, do descumprimento de uma obrigação (inadimplemento), do retardo do seu cumprimento (adimplemento a destempo) ou em razão da realização de um ato contrário à lei, revelam a função de penalizar o devedor, e não a de retribuir a utilização do capital (pois, enquanto a obrigação que deveria ser adimplida não é, o devedor tem ampla possibilidade de utilizar - indevidamente - o capital de seu credor). Nesse caso, a referida utilização do capital não é consentida, pois há mora, ensejando verdadeira indisponibilidade compulsória do capital.

Portanto, ponto basilar que diferencia estas espécies de juros é a vontade das partes (utilização do capital com ou sem consentimento de seu titular) e a culpa ou não do devedor pela indisponibilidade temporária do capital, as quais, de forma geral, podem configurar a mora. Diante disso, resta analisar a natureza dos juros decorrentes das duas situações apresentadas no início desse artigo, para que, sabendo se eles têm ou não a característica de indenizações, possa ser concluído se podem ou não sofrer a incidência do IRPJ e da CSL.

Da natureza jurídica dos juros decorrentes do adimplemento a destempo de determinada obrigação e da interpretação do art. 404 Do código civil de 2002

O caso inicialmente mencionado no primeiro tópico deste artigo diz respeito a uma típica situação de adimplemento em atraso da obrigação principal, com pagamento de juros. Naquele exemplo dissemos que:

"(...) as empresas "A" e "B" firmam contrato de prestação de serviço de limpeza, mediante o pagamento de R\$ 2.000,00. Além disso, o contrato prevê a aplicação de juros, no caso de pagamento em atraso.

Posteriormente, embora a empresa "A" tenha adimplido sua parte do contrato (prestação do serviço de limpeza), a empresa "B" não pagou o valor devido dentro do prazo contratualmente ajustado. Transcorridos alguns meses, a própria empresa "B" resolve adimplir sua obrigação, e paga à empresa "A" R\$ 2.000,00 referentes ao principal, somado a R\$ 500,00 correspondente aos juros. Ou seja, é uma típica situação de adimplemento em atraso da obrigação principal, com pagamento de juros."

Com isso já é possível concluir que os juros que a empresa "A" recebeu são, efetivamente, juros de mora. Isto porque, a utilização do capital pela empresa "B" e seu dever de pagar juros:

(I) decorrem de indisponibilidade compulsória do capital pela empresa "A", ou seja, não estão relacionados à transferência ou empréstimo consentidos; (II) estão diretamente relacionados à culpa exclusiva da empresa "B" e ao seu dever de reconstituir o dano patrimonial causado.

Portanto, não há dúvidas de que os juros que a empresa "A" recebeu são moratórios, razão pela qual se pode firmar a terceira premissa:

Os juros decorrentes do adimplemento a destempo de determinada obrigação possuem natureza de juros moratórios.

Em relação a estes juros (moratórios), convém destacar que a mora ocorre quando o devedor não efetua o pagamento (art. 394 do CC/02), observando-se que, havendo mora em relação ao pagamento de determinada obrigação, há o consequente dano ao patrimônio alheio.

Conforme já comentado, nesses casos, a parte que lesou tem o dever de restaurar o equilíbrio patrimonial da parte lesada, o que costumeiramente ocorre através do pagamento de indenização. Assim, sendo o dano decorrente da mora, a falta de adimplemento dentro do prazo acordado gera o dever de indenizar.

A lógica desse entendimento encontra amparo legal no art. 395¹⁶ do atual Código Civil, o qual dispõe que o devedor responde pelos prejuízos que se originam da mora de sua obrigação, restando claro, assim, que o dano causado pela mora gera a obrigação de restaurar o patrimônio lesado.

Pode-se afirmar que a natureza desses juros é indenizatória: havendo mora, há o dever de ressarcir o dano sofrido, o que ocorre através do pagamento de indenização, que se materializa nos juros de mora.

Dessa forma, não sem razão, o já citado conceito de Maria Helena Diniz¹⁷ sobre os juros moratórios anuncia que eles "constituem pena imposta ao devedor pelo atraso no cumprimento da obrigação, **atuando como se fosse uma indenização** pelo retardamento no adimplemento da obrigação". Como reforço ao fato de que a natureza jurídica dos juros de mora é de verdadeira indenização, pois tem como objetivo desfazer o dano sofrido, destaca-se que tal inteligência decorre do próprio art. 404 do Código Civil de 2002 c/c o seu parágrafo único. Ao mencionar que caberá ao juiz conceder indenização complementar quando não houver cobertura total do prejuízo causado, tal dispositivo deixa claro que os juros de mora que devem satisfazer as perdas e danos são indenizações, in verbis:

"Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar."

Assim, considerando que o termo “suplementar” constante desse dispositivo está diretamente relacionado aos juros de mora, a conclusão acerca de tal regra é a de que esses juros, que visam ressarcir certo prejuízo em razão de dano causado, são verdadeiras indenizações.

Sobre a questão, convém destacar o importantíssimo julgado da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 1.037.452/SC, cujo acórdão foi publicado em 10/06/08), a qual, fundamentada em posicionamento da Primeira Seção daquele tribunal, fixou o entendimento de que, em razão da inteligência do art. 404 do CC/02, os juros de mora são indenizações e, portanto, não sofrem a incidência do IRPJ. Veja-se a ementa da decisão e trechos do voto da Ministra Relatora Eliana Calmon:

Ementa:

“TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - ART. 43 DO CTN - IMPOSTO DE RENDA - JUROS MORATÓRIOS - CC, ART. 404: NATUREZA JURÍDICA INDENIZATÓRIA - NÃO-INCIDÊNCIA.

- 1. Os valores recebidos pelo contribuinte a título de juros de mora, na vigência do Código Civil de 2002, têm natureza jurídica indenizatória. Neste condição, portanto, sobre eles não incide imposto de renda, consoante jurisprudência sedimentada do STJ.**
- 2. Recurso Especial improvido. (...)**

Voto da Relatora:

“ENTRETANTO, neste processo o enfrentamento passa pela nova visão dos juros moratórios a partir do atual Código Civil que, no parágrafo único do art. 404, deu aos juros moratórios a conotação de indenização, como pode ser visto na transcrição seguinte:

As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.

Segundo decidiu o Tribunal de Apelação:

1) ... a indenização representada pelos juros moratórios corresponde aos danos emergentes, ou seja aquilo que o credor perdeu em virtude da mora do devedor. Houve a concreta diminuição do patrimônio do autor, por ter sido privado de perceber o salário de forma integral, no tempo em que deveria ter sido adimplido. Os juros moratórios, nesse sentido, correspondem a uma estimativa prefixada do dano emergente, nos termos dos arts. 395 do Código Civil vigente e 1.061 do Código Civil de 1916.

2) Não há falar, aqui, em interpretação ampliativa da hipótese de isenção prevista na legislação de regência, porque não se trata, no caso, de isenção, mas, sim, de não-incidência.

Detive-me na tese de fundo e a conclusão a que chego, diante dos claros

termos do parágrafo único do Código Civil, é a de que os juros de mora têm natureza indenizatória e, como tal, não sofrem a incidência de tributação. A questão não passa pelo Direito Tributário, como faz crer a FAZENDA, quando invoca o instituto da isenção para dizer que houve dispensa de pagamento de tributo sem lei que assim o determine.

A questão é simples e está ligada à natureza jurídica dos juros moratórios, que a partir do novo Código Civil não mais deixou espaço para especulações, na medida em que está expressa a natureza indenizatória dos juros de mora. (...)."

Em razão disso, pode-se fixar a quarta premissa:

Os juros de mora decorrentes do adimplemento a destempo de determinada obrigação são indenizações, seja porque visam ressarcir o dano sofrido pela indisponibilidade do capital, seja porque o art. 404 do Código Civil imputa tal natureza a esses valores, não podendo, assim, sofrer a incidência do IRPJ e da CSL.

Da natureza jurídica dos juros calculados pela SELIC, decorrentes do pagamento, ou do depósito judicial, de tributos declarados ilegais ou inconstitucionais pelo poder judiciário.

De forma similar ao que ocorre em relação aos juros decorrentes do adimplemento a destempo de determinada obrigação, os juros que têm como objetivo reparar o dano causado em razão da indisponibilidade do tributo pago ou depositado judicialmente, que foi declarado ilegal ou inconstitucional pelo Poder Judiciário, também são verdadeiras indenizações.

Nos casos de valores recolhidos indevidamente pelos contribuintes, reconhecidos judicialmente como indevidos e passíveis de compensação ou de restituição, ou de levantamento de depósitos feitos em juízo, há incidência de juros calculados pela SELIC entre o pagamento indevido (ou o depósito judicial) e a sua compensação (ou levantamento), conforme autoriza o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 (e o art. 1º, § 3º, I, da Lei 9.703/98).

Assim, nas situações em que há pagamento ou depósito judicial de tributo, que posteriormente é declarado judicialmente como ilegal ou inconstitucional, o Estado, além de devolver o valor principal do tributo, deve ressarcir a indisponibilidade compulsória de capital do contribuinte mediante o pagamento de juros, nesse caso calculados pela taxa SELIC.

Utilizando os conceitos definidos ao longo deste artigo, bem como levando em conta essas breves considerações sobre os juros decorrentes dos tributos pagos ou depositados judicialmente, posteriormente considerados indevidos pelo Poder Judiciário, é possível afirmar que os juros calculados pela SELIC sobre referidos tributos são indenizações.

Isto porque, nesses casos, ocorre uma espécie de empréstimo compulsório do capital do contribuinte pelo Estado (sem que haja seu consentimento),

caracterizando, assim, verdadeira expropriação. Como consequência disso, gera-se um dano ao patrimônio dos contribuintes que, diante de certa exigência ilegal ou inconstitucional, foram compelidos a recolher ou depositar em juízo tais tributos até a definitiva declaração de sua inexigibilidade pelo Poder Judiciário.

Ora, “não é justo e jurídico que a Fazenda, utilizando-se indevidamente de recursos alheios, deixe de recompor integralmente o prejuízo causado, compreendida na integralidade a remuneração pela utilização do capital, **indenização pelo dano causado**, sanção pela prática do ilícito e atualização monetária sobre o valor recebido¹⁸⁹”.

Por óbvio, não haveria dano caso o tributo não tivesse sido declarado indevido pelo Poder Judiciário, tendo em vista que o pagamento desse tributo e sua utilização pelo Estado seria o adimplemento, pelo contribuinte, de uma obrigação prevista em lei: a obrigação tributária. Ou seja, tal exigência estaria pautada em uma obrigação legal.

Contudo, no caso em análise, a exigência do tributo não está embasada em uma obrigação fundada em norma válida, mas sim em norma que foi declarada ilegal ou inconstitucional pelo Poder Judiciário.

Por tal motivo, os juros que são pagos em razão dessa indisponibilidade de capital por parte do contribuinte são indenizações, já que penalizam o devedor (no caso, o Estado) pela utilização de capital em razão de um ato contrário à lei (exigência tributária fundada em norma ilegal ou inconstitucional), visando recompor o patrimônio lesado do contribuinte.

Ademais, a própria aplicação do art. 404 do CC/02 ao presente caso reforça o argumento de que os tais quantias são indenizações, pois esses juros calculados pela SELIC (decorrentes de tributos pagos ou depositados em juízo declarados judicialmente ilegais ou inconstitucionais) também são moratórios.

A fim de confirmar o entendimento apresentado, é importante destacar que o Poder Judiciário já se manifestou no sentido de que os juros SELIC, nessas situações, visam tão-somente ressarcir o contribuinte pela indisponibilidade de seu capital, razão pela qual não podem sofrer a incidência do IRPJ e da CSL. Veja-se, nesse sentido, o posicionamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

“IRPJ. CSLL. Incidência. Variação monetária de depósito judicial. SELIC. Impossibilidade.

As verbas auferidas a título de SELIC aplicada a depósito judicial não constitui renda, acréscimo de capital ou lucro a fazer incidir imposto ou contribuição. A correção monetária visa tão-somente a preservar o poder de compra da moeda e os juros moratórios objetivam ressarcir o contribuinte que teve a indisponibilidade de parte de seu capital temporariamente tolhida para suspender a exigibilidade de tributos que, ao final de processo judicial, foram declarados ilegítimos pelo Poder Judiciário.” (AMS nº 2006.70.00.013637-6 - 1ª Turma - Rel. Des. Wilson Darós - DJ de 26/03/08 - unânime)

“Embargos de Declaração. Cabimento. (...)

O Supremo Tribunal Federal tem proclamado que os embargos declaratórios devem ser apreciados com espírito de compreensão, podendo, assim, serem

acolhidos para esclarecer o julgado, explicitando-se que a declaração inexistência do IRPJ e da CSLL abrange tanto os juros da SELIC aplicada a depósitos judiciais, quanto a restituição de tributos pagos e que foram reconhecidos judicialmente como ilegais.” (AMS nº 2006.70.00.013637-6 - 1ª Turma - Rel. Des. Wilson Darós - DJ de 14/05/08 - unânime)

Portanto, diante dos aspectos apresentados, fixa-se a quinta premissa:

Os juros (de mora), calculados pela SELIC nos casos de restituição ou compensação de tributos indevidamente pagos (ou que foram depositados judicialmente), são verdadeiras indenizações, não podendo sofrer a incidência do IRPJ e da CSL.

Conclusões

Após breve análise do campo de incidência do IRPJ e da CSL, destacou-se que tais tributos apenas podem incidir sobre a aquisição da disponibilidade de renda ou proventos de qualquer natureza, assim entendidos como o **acréscimo patrimonial que enseje riqueza nova**.

Considerando que as **indenizações** objeto do presente artigo representam mera recomposição patrimonial em razão do dano sofrido, afirmou-se que elas **são insuscetíveis de incidência do IRPJ e da CSL**.

Ao analisarmos duas situações hipotéticas do cotidiano das empresas, evidenciou-se que, pelo fato de estarem diretamente relacionadas ao dever de reconstituição de determinado patrimônio lesado, em razão da mora, bem como porque o art. 404 do Código Civil assim determina, **os juros de mora decorrentes do adimplemento a destempo de determinada obrigação são indenizações**.

Considerando que as indenizações não geram acréscimo patrimonial, esses juros de mora relacionados ao adimplemento a destempo de determinada obrigação não são suscetíveis de incidência do IRPJ e da CSL.

Da mesma forma, os **juros calculados pela SELIC**, decorrentes do pagamento ou depósito judicial de tributos declarados legais ou inconstitucionais pelo Poder Judiciário, **também são verdadeiras indenizações**, pois visam reparar o dano causado pelo Estado em razão da ilegítima e compulsória utilização do capital do contribuinte, além de se revestirem de clara natureza moratória (aplicando-se, portanto, o disposto no art. 404 do CC/02).

Tendo em vista que, como apresentado, as indenizações dessa natureza não acarretam em acréscimo patrimonial, esses juros (de mora), calculados pela SELIC, decorrentes do pagamento ou depósito judicial de tributos declarados ilegais ou inconstitucionais, também não podem sofrer a incidência do IRPJ e da CSL.

Diante disso, como conclusão, pode-se afirmar que: **o IRPJ e a CSL não incidem sobre (i) os juros de mora decorrentes do adimplemento a destempo de determinada obrigação, nem sobre (ii) os juros (também de mora) calculados pela SELIC decorrentes do pagamento ou depósito judicial de tributos declarados ilegais e inconstitucionais pelo Poder Judiciário.**

Notas

1. "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - **renda** e proventos de qualquer natureza;"
2. "Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a **renda e proventos de qualquer natureza** tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.(...)" (destacamos)
3. CARRAZZA. R. A. Curso de direito constitucional tributário. 22 ed. Malheiros: São Paulo, 2006. p. 670.
4. "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) c) o **lucro**; (...)" (destacamos)
5. "Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social. Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda."
6. DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico. 25 ed. Forense: Rio de Janeiro, 2004. p. 868.
7. DE MELO, J. E. S. Contribuições sociais no sistema tributário. 5 ed. Malheiros: São Paulo, 2006.232-233.
8. CARRAZZA. R. A. Curso de direito constitucional tributário. 22 ed. Malheiros: São Paulo, 2006. p. 744.
9. "A doutrina tem vislumbrado a 'contribuição social' como uma figura assemelhada ou equiparada ao Imposto de Renda (...). 'O constituinte não pretendeu impor a incidência simultânea de dois tributos sobre o mesmo fato (o lucro auferido pelo empregador). Chamou, impropriamente, de contribuição social o que será, simplesmente, a destinação do produto da arrecadação do Imposto de Renda para o financiamento da Seguridade Social.'" (DE MELO, J. E. S. Contribuições sociais no sistema tributário. 5 ed. Malheiros: São Paulo, 2006. p. 233)
10. "Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)"
11. DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico. 25 ed. Forense: Rio de Janeiro, 2004. p.729
12. Roque Antonio Carrazza deixa claro que, por inexistir renda ou acréscimo patrimonial que enseje riqueza nova, os valores recebidos a título de indenização não podem ser tributados pelo Imposto de Renda (CARRAZZA. R. A. Curso de direito constitucional tributário. 22 ed. Malheiros: São Paulo, 2006. p. 856).
13. "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC - IRRF - DISPENSA SEM JUSTA CAUSA - PAGAMENTO DE INDENIZAÇÃO A EMPREGADO, DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO, EM AÇÃO DE REINTEGRAÇÃO - NATUREZA INDENIZATÓRIA - NÃO-INCIDÊNCIA. (...) 2. Para fins de incidência do imposto de renda sobre

a verba paga pelo empregador a título de 'indenização' pela demissão imotivada, revela-se necessária a perscrutação acerca da existência ou não de efetivo acréscimo patrimonial, o que advirá da determinação da natureza do dano a ser reparado.

3. In casu, a referida verba, paga pelo empregador em decorrência de decisão condenatória em ação de reintegração, amolda-se à indenização prevista no art. 7º, inciso I, da Carta Maior, cuja natureza é eminentemente indenizatória, não dando ensejo a qualquer acréscimo patrimonial ou geração de renda; porquanto não configura riqueza nova disponível, mas reparações, em pecúnia, por perdas de direitos.

4. Descaracterizado o efetivo acréscimo patrimonial, a importância paga a título de indenização pela demissão imotivada, in casu, não se insere no campo de tributação do imposto de renda, nos moldes do art. 43, do CTN.

Recurso especial improvido." (STJ - REsp 903.019/DF - Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS - SEGUNDA TURMA - DJ 26/11/2007)

"TRIBUTÁRIO. DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA. O entendimento desta Corte Superior orienta-se no sentido de que não incide imposto de renda sobre a indenização decorrente de desapropriação, uma vez que não apresenta nenhum ganho ou acréscimo patrimonial. Agravo regimental a que se nega provimento." (STJ - AgRg no Ag 934.006/SP - Rel. CARLOS FERNANDO MATHIAS - SEGUNDA TURMA - DJe 06/03/2008)

14. DINIZ, M. H. Curso de direito civil brasileiro. 2 vol. 16 ed. Saraiva: São Paulo, 2002. p. 370
15. DINIZ, M. H. Curso de direito civil brasileiro. 2 vol. 16 ed. Saraiva: São Paulo, 2002. p. 370
16. "Art. 395. Responde o devedor pelos prejuízos a que sua mora der causa, mais juros, atualização dos valores monetários segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado."
17. DINIZ, M. H. Curso de direito civil brasileiro. 2 vol. 16 ed. Saraiva: São Paulo, 2002. p. 37018 GRUPENMACHER, Betina Treiger. "Direito Tributário e o Novo Código Civil - A Taxa SELIC e os Juros de Mora no Novo Código Civil." São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2004, p.136.
18. GRUPENMACHER, Betina Treiger. "Direito Tributário e o Novo Código Civil - A Taxa Selic e os Juros de Mora no Novo Código Civil." São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2004, p.136.

Aspectos contábeis e fiscais da operação de arrendamento mercantil financeiro (leasing financeiro) frente às novas normas societárias brasileiras

Bruno Scarino de Moura Accioly

Gaia, Silva, Gaede & Associados

São Paulo

Advogado atuante na área de consultoria
tributária do escritório da GSGA em São Paulo,
formado em direito pela PUC-SP e especialista
em Direito Tributário pela COGEAE.

bruno.sp@gaiasilvagaede.com.br

O Congresso Nacional, baseando-se em anteprojeto elaborado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), publicou, no final de 2007, a Lei nº 11.638, com o intuito de modernizar e harmonizar as normas societárias brasileiras frente aos princípios e práticas contábeis internacionais.

Conforme manifestado na exposição de motivos direcionada ao Presidente da República, tais ajustes seriam necessários para que o país pudesse ser inserido no atual contexto econômico mundial.

“A reformulação proposta deve-se, portanto, à necessidade de se introduzir, na lei em vigor, modificações com o escopo de corrigir impropriedades e erros que remanesceram na lei societária desde a sua edição, em 1976, bem como adaptar a lei às mudanças sociais e econômicas decorrentes da evolução dos usos e costumes mercantis, objetivando o fortalecimento do mercado de capitais, mediante a implementação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria reconhecidos internacionalmente. Desta forma, será melhorada a qualidade das informações contábeis e, por conseguinte, a consistência do processo decisório de alocação de recursos, com vistas a promover o desenvolvimento econômico do país.” (Exposição de Motivos MF nº 57/00)

Em compasso com a convergência com as normas internacionais, o inciso IV do artigo 179 da Lei das Sociedades por Ações¹ foi alterado, obrigando, a partir de sua publicação, que as empresas registrem em conta do ativo imobilizado os direitos decorrentes de operações que transfiram os benefícios, riscos e controle de bens corpóreos. Vejamos:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (...)” (destacamos)

Dentre essas operações, podemos destacar aquelas referentes aos arrendamentos mercantis financeiros (leasing financeiro). Anteriormente à edição da Lei nº 11.638/07, essa condição era inexistente. Em vista do novo procedimento trazido pelas mudanças na legislação societária, entendemos por oportuno comentarmos os reflexos observados no âmbito contábil e fiscal.

Conceito de arrendamento mercantil e suas modalidades

Preliminarmente à análise dos aspectos contábeis e fiscais propostos, abordaremos, brevemente, alguns conceitos referentes às operações de arrendamento mercantil.

Podemos inferir do estudo dos textos legais e doutrinários sobre o assunto que o arrendamento mercantil se caracteriza como sendo o negócio jurídico de natureza econômica e financeira realizado entre duas partes (arrendadora e arrendatária) visando, mediante uma série de pagamentos, a transferência de um bem específico (móvel ou imóvel) por um período de tempo determinado.

A primeira norma brasileira a tratar do assunto foi a Lei nº 6.099/74 (posteriormente alterada pela Lei nº 7.132/83). No âmbito regulatório, o Banco Central do Brasil publicou a Resolução CMN/BACEN nº 2.309/96², disciplinando e consolidando as regras aplicáveis às operações de arrendamento mercantil e que prevê, atualmente, duas modalidades de leasing, a saber, o operacional e o financeiro, interessando a nossa análise apenas este último, já que somente nele são transferidos os riscos e benefícios inerentes ao bem, como veremos a seguir.

Leasing Financeiro

Nos termos da norma regulatória acima mencionada, temos que, para a caracterização da operação como leasing financeiro, devem estar presentes as seguintes condições:

- I) as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, são normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;*
- II) as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado devem ser de responsabilidade da arrendatária; e*
- III) o preço para o exercício da opção de compra é livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.*

Resumidamente, na modalidade financeira, há a transferência substancial, ao arrendatário, dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do bem objeto do contrato. Dessa forma, o novo procedimento contábil previsto na Lei das Sociedades por Ações deverá ser observado para essas operações.

Tratamento contábil do leasing - aspectos do arrendatário

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 1.141/08, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.2³ que estabelece, tanto para arrendatários como para os arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas (notas explicativas) que devem ser observadas quando da realização de operações de arrendamento mercantil.

Segundo esse ato normativo, a avaliação dos componentes patrimoniais das entidades arrendatárias, nas operações de leasing financeiro, deve seguir os seguintes procedimentos:

I) os arrendamentos mercantis financeiros devem ser reconhecidos, em contas específicas, como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, cada um determinado no início do arrendamento mercantil;

II) os custos diretos iniciais (como os de negociação e os de garantia de acordos), se identificados como diretamente atribuíveis às atividades executadas pelo arrendatário, são adicionados ao ativo;

III) os pagamentos mínimos do arrendamento mercantil devem ser segregados entre encargo financeiro e redução do passivo em aberto. Os pagamentos contingentes devem ser contabilizados como despesa nos períodos em que são incorridos; e

IV) a depreciação reconhecida dos ativos arrendados deve ser calculada de acordo com as regras aplicáveis aos ativos imobilizados e alocado a cada período contábil durante o período de uso esperado. Se houver certeza razoável de que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo do arrendamento mercantil, o período de uso esperado é a vida útil do ativo.

Conforme se depreende da norma acima citada, o valor do bem arrendado na modalidade de leasing financeiro deverá integrar o ativo imobilizado, no grupo permanente, já a partir da contratação, de forma que as contraprestações devidas pelo arrendatário não transitarão pelas contas de resultado, mas reduzirão o passivo correspondente (com exceção dos encargos financeiros, que deverão ser apropriados como despesas financeiras).

Tratamento fiscal (IRPJ, CSLL, IOF, PIS e COFINS)

IRPJ e CSLL - Tratamento das Contraprestações - Regime Transitório

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, com fundamento na Lei nº 6.099/1974, em seu artigo 356 e parágrafos, estabelece que as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária⁴.

Importante comentar que, caso as disposições do contrato de arrendamento mercantil estejam em desacordo com o estabelecido na legislação, a operação correspondente será considerada uma forma disfarçada de contratação de compra e venda financiada. Nesse caso, as importâncias já deduzidas pela arrendatária como custo ou despesa operacional serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração em que foi efetuada a respectiva dedução, para efeito de determinação do lucro real, e o imposto devido decorrente desse procedimento será recolhido com o acréscimo de juros de mora e multa.

Salientamos que, no Conselho de Contribuintes, atualmente predomina o entendimento no sentido de que a contratação de leasing com previsão de pagamento antecipado do valor residual em parcelas durante a vigência do

contrato, ou com estipulação de valor residual irrisório em relação ao valor do bem arrendado, não constitui motivo bastante para que seja descaracterizada como tal e, conseqüentemente, redefinida como operação de compra e venda a prazo. Confira-se:

“DEDUTIBILIDADE FISCAL - CONTRATOS DE ARRENDAMENTO - VALOR RESIDUAL DISTRIBUIDO PELO PRAZO DO CONTRATO - A distribuição do chamado valor residual (“VR”) pelo prazo do contrato não desnatura o contrato de “leasing” - A legislação de regência não impõe este parâmetro como condição de validade jurídica da avenca. Precedente Judicial revogatório de Súmula (ERESP 213.828-rs)” (Ac. 103-21.865, 1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Relator Victor Luis de Salles Freire, DOU de 04.04.2005)

“LEASING - Prazo de 24 (vinte e quatro) meses e valor residual ínfimo. É matéria decidida de forma quase que pacífica a favor do contribuinte, como insuficiente para sustentar abuso de forma.” (Ac. 01-03.420, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Relator Celso Alves Feitosa, DOU de 18.03.2003)

Apesar das regras tributárias aqui aludidas, conforme comentamos inicialmente, a alteração do inciso IV do artigo 179 Lei das Sociedades por Ações - trazida pela Lei nº 11.638/07 - trouxe uma inovação nos procedimentos contábeis, obrigando as empresas ao registro de seus leasings financeiros em contas do ativo permanente e a contrapartida dos pagamentos como redutora do passivo relacionado.

A fim de consagrar a neutralidade fiscal da Lei nº 11.638/07, foi instituído recentemente o Regime Tributário Transitório (RTT), por meio da Medida Provisória nº 449/08, o qual é facultativo para os anos-base de 2008 e 2009, e obrigatório a partir de 2010 (até que nova lei tributária sobrevenha).

Diante disso, caso o contribuinte, analisando todas as suas operações, opte a integrar o RTT a partir de 2008 (ano-base), deverá aproveitar fiscalmente as contraprestações do leasing contratado⁵ mediante uma dedução exclusivamente fiscal (Parte A do LALUR).

IOF

Adicionalmente, cabe salientar que a Medida Provisória nº 449/08 incluiu o artigo 1º-A na Lei nº 6.099/74 conceituando, como operações de créditos, aquelas cujo somatório das contraprestações do leasing perfaça mais de setenta e cinco por cento dos custos dos bens.

Dessa maneira, a operação de arrendamento mercantil firmada após a publicação da referida medida (04/12/2008), e que se insira nessas condições, passa a sofrer a incidência do IOF.

PIS e COFINS

Finalmente, salientamos que, nos termos da legislação em vigor, a empresa enquadrada no regime não-cumulativo de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS⁶

tem direito à constituição de crédito fiscal sobre as operações de leasing (passíveis de compensação com os débitos dos mesmos tributos), das seguintes formas:

I) se optante pelo RTT, com base no valor da contraprestação mensal do leasing; ou

II) se não optante deste regime, com base no tratamento da Lei n° 10.833/03 referente ao ativo imobilizado (pela depreciação contábil, em 48 ou 24 vezes).

Conclusão

Ante todo o exposto, depreendemos que o legislador brasileiro, atendendo a recomendações da CVM e aos anseios do mercado internacional, editou norma no intuito de modernizar e harmonizar a legislação societária no país, trazendo novos procedimentos a serem observados pelas empresas quando da contabilização de diversas operações, dentre elas as de arrendamento mercantil financeiro.

No intuito de evitar que esses procedimentos de ordem estritamente contábil refletissem no tratamento fiscal concedido a essas operações, foi instituído o Regime Tributário Transitório (RTT) através da Medida Provisória n° 449/08, o qual consagra a neutralidade fiscal das alterações contábeis recentemente instituídas.

Notas

1. Lei n° 6.404/76.
2. Alterada Pelas Resoluções 2.465/98, 3.157/04, 2.595/99 e 2.659/99.
3. Conforme CPC n° 6, aprovado pela CVM e CFC.
4. Vale salientar que os valores pagos serão dedutíveis, tão somente quando o bem arrendado estiver intrinsecamente relacionado com a produção e comercialização dos bens e serviços (§5°).
5. Observando os termos trazidos no artigo 356 do RIR/99.
6. Vide Leis n° 10.637/02 e 10.833/03.

www.gaiasilvagaede.com.br

São Paulo

Rua da Quitanda, 126 Centro 01012-010 São Paulo-SP
Tel +55 (11) **3797-7400** Fax +55 (11) 3101-2226
gaiasp@gaiasilvagaede.com.br

Rio de Janeiro

Av. Rio Branco, 116 9º e 10º andares Centro 20040-001 Rio de Janeiro-RJ
Tel +55 (21) **2506-0900** Fax +55 (21) 2242-9101
gaiarj@gaiasilvagaede.com.br

Curitiba

Rua Marechal Deodoro, 344 11º, 13º e 14º andares Centro 80010-909 Curitiba-PR
Tel +55 (41) **3304-8800** Fax +55 (41) 3304-8812
gaiapr@gaiasilvagaede.com.br

Belo Horizonte

Avenida do Contorno, 7069 Salas 508 a 512 Lourdes 30110-043 Belo Horizonte-MG
gaiabh@gaiasilvagaede.com.br

Brasília

SRTVN Quadra 701 Conjunto C 124 Ala A Salas 519 e 521 70770-100 Brasilia-DF
Tel +55 (61) **3327-9947** Fax +55 (61) 3327-8793
gaiadf@gaiasilvagaede.com.br

Correspondentes Internacionais

Buenos Aires

Abal, Dans, Perez & Associados
abal_dans@ciudad.com.ar

Califórnia

Randall K. Edwards
randall@randallkedwards.com

Lima

Pantigoso & Associados Abogados - Consultores Francisco Pantigoso
francisco.pantigoso@pantigosoassociados.com

Miami

Freeman, Buttermann, Haber, Rojas & Stanham LLP
firm@fbhrs.com

New York

Duane Morris Miriam O. Hyman
mohyman@duanemorris.com

Cadernos de Direito Empresarial

GAIA · SILVA · GAEDE  ASSOCIADOS
ADVOCACIA E CONSULTORIA JURÍDICA

.....

As opiniões técnicas apresentadas nos artigos
são de responsabilidade dos respectivos autores.