

A INCIDÊNCIA DA CPMF EM CONTRATOS SIMBÓLICOS DE CÂMBIO

André Gomes de Oliveira

A Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF) está prevista constitucionalmente no artigo 74, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), e foi instituída pela Lei nº 9.311, de 24.10.1996.

Da análise do artigo 1º de referida lei, verifica-se que o legislador expressamente determinou que, para que incida tal contribuição, necessário se faz que a operação liquidada ou lançamento efetuado represente circulação física ou escritural de moeda. Somente nas hipóteses em que estas se configurem é que se pode concluir pela ocorrência de "movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira" a legitimar a imposição da CPMF.

As hipóteses de circulação física ou escritural de moeda estão previstas no artigo 2º, da Lei nº 9.311/1996. Avaliando conjuntamente os artigos 1º e 2º dessa lei, conclui-se que estes não fazem qualquer menção de que operações meramente simbólicas e que não importem na transferência de valores estejam sujeitas à incidência da CPMF; muito pelo contrário, utilizaram como pressuposto de todas as hipóteses de incidência mencionadas, que esta contribuição recaia sobre operações que revelem, efetivamente, circulação física ou escritural de moeda.

Ocorre que, nas hipóteses em que são celebrados contratos simbólicos de câmbio, em cumprimento às formalidades exigidas pelo Banco Central do Brasil - BACEN (ex. conversão de dívida em moeda estrangeira em investimento, dação em pagamento de dívida em moeda estrangeira), para controle do fluxo de capitais estrangeiros no País, esses, quando aperfeiçoados, não ensejam qualquer transferência de valores, seja de forma física ou escritural, nos termos acima referidos e previstos pela lei instituidora da CPMF, razão porque não constituem hipótese de incidência da contribuição.

Note que, invariavelmente, a execução de contratos simbólicos de câmbio exige que essas operações sejam realizadas simultaneamente, para que de modo fictício reflitam a remessa de recursos ao exterior e o ingresso destes no mesmo instante. Este é o motivo pelo qual não se efetiva qualquer transferência de valores, sob a modalidade física ou sequer escritural, não só por ser absolutamente dispensável, já que, como visto, as respectivas obrigações já se revelam no mundo jurídico natimortas, mas porque o negócio jurídico celebrado de fato não exige qualquer transferência de recursos.

E tanto assim o é que a própria Circular no 2.997/2000 claramente dispõe no sentido de que a operação simbólica de câmbio é realizada sem que seja efetuada a expedição de ordem de pagamento do ou para o exterior; ou seja, não pressupõe e efetivamente não ocorre, nesse caso, qualquer movimentação de ordem financeira, nem qualquer transferência de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, que importem em circulação física ou escritural de moeda, mas tão-somente uma mera anotação para fins de controle de registro e destinação dos capitais estrangeiros no Brasil, por parte do BACEN.

O conceito de circulação física de moeda não exige maiores esclarecimentos, pois essa se reflete exatamente através da circulação da moeda em seu meio físico, como a própria modalidade de circulação pressupõe.

Por sua vez, a moeda escritural pode ser definida como uma moeda criada pelos bancos a partir dos depósitos que recebem e que se concretiza somente na contabilidade dos próprios bancos. Assim, a circulação escritural, como se infere de sua própria definição, exige sempre como antecedente que seja realizado um depósito prévio de recursos em uma instituição financeira. Apenas a partir desse depósito o correntista pode proceder às transferências financeiras que julgar convenientes, veiculando-as de forma física ou escritural, nesse último caso, através, por exemplo, de "DOC", aplicações em CDB, transferência entre contas-correntes (ainda que do mesmo titular), que em momento futuro inevitavelmente exigirão a retirada do dinheiro fisicamente.

Se assim não fosse, ou seja, se não fosse pressuposto da circulação escritural um depósito prévio de valores, a natureza da operação seria alterada de forma a revelar não mais uma circulação escritural, mas sim um verdadeiro "empréstimo", na medida em que a circulação de valores deve necessariamente espelhar uma movimentação de recursos próprios ou de terceiros, nesse último caso só através da constituição de dívida.

E, em não havendo circulação física ou escritural, nos termos acima apontados, não se configura a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, que constituem o fato gerador da CPMF. Dessa forma, fica evidente que carece de previsão legal que enseje a incidência da CPMF a hipótese de contratação simbólica de câmbio, o que viola o princípio da legalidade da tributação (CF/88, art. 150, I). Mesmo que considerada existente a previsão legal, a incidência da CPMF resultaria de ficção jurídica, tendo em vista que os contratos de câmbio não são efetivos, mas simbólicos, imposição fiscal essa que também é vedada pelo já referido princípio da legalidade da tributação.

Adicionalmente, tem-se que a exigência da CPMF sobre os contratos simbólicos de câmbio realizados por pessoas jurídicas não residentes configura ofensa ao princípio da isonomia tributária (CF/88, art. 150, II), na medida em que impõe um tratamento desigual entre o capital estrangeiro e o nacional, sendo certo que este, por não exigir a celebração de contratos simbólicos de câmbio, não se submete à incidência da CPMF. Além disso, é importante referir que a própria lei que disciplina o capital estrangeiro no Brasil, através de seu artigo 2º, veda a atribuição de tratamento diferenciado entre capital nacional e estrangeiro (Lei no 4.131, de 03.09.1962).

Constata-se, portanto, que mesmo que se entenda por superada a ausência de previsão legal que legitime a incidência da CPMF sobre a contratação simbólica de câmbio, a tributação dessa operação, realizada apenas para atender as normas de controle de fluxo de capitais estrangeiros editadas pelo BACEN, implicaria em conferir tratamento fiscal distinto àquele que é dispensado às pessoas jurídicas nacionais, violando-se, por consequência, o princípio da isonomia tributária.

Essas ilegalidade e inconstitucionalidade são tão flagrantes que o próprio Poder Judiciário já vem se pronunciando favoravelmente aos contribuintes, podendo ser citadas algumas sentenças proferidas no Rio de Janeiro, nos autos dos Mandados de Segurança de nos 2003.51.01.490312-9 (6ª Vara Federal/RJ); 2002.51.01.490270-4 (1ª Vara Federal/RJ); 2001.51.01.003902-0 (22ª Vara Federal/RJ); e 2001.51.01.490132-0 (29ª Vara Federal/RJ). (Gazeta Mercantil) (André Gomes de Oliveira - Sócio do escritório Castro, Barros, Sobral, Gomes Advogados)