

## MESA DE DEBATES DO IBDT DE 19/08/2010

### Integrantes da Mesa:

Paulo Celso Bergstrom Bonilha

Ricardo Mariz de Oliveira

Gerd Willi Rothmann

João Francisco Bianco

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Meus caros associados, bom dia. Vamos dar início aos trabalhos da Mesa de debates e... Comunicações, alguma comunicação? Eu também não tenho nada a comunicar. Então, podemos passar à pauta. Só que pelo o que eu estou vendo não teremos os relatores dos temas que estão na pauta: o Alexandre Dantas não está, Camilo Gribl também ainda não chegou, o Luís Guilherme também não está e, ainda, Atila Sauner Posse, que eu não me lembro, mas também não deve estar presente. Está presente? Não, não é?

Então, a pauta está em aberto para eventuais... Pois não. Então, Hiromi, com a palavra. É uma notícia da... É notícia, não é? Base de cálculo da COFINS.

**Hiromi Higuchi:** [Pronunciamento fora do microfone]

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Então, na próxima, o caso do Alexandre Dantas completa... Se ele não comparecer completa três Mesas e aí, então, é retirado.

**Hiromi Higuchi:** [Pronunciamento fora do microfone]

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Isso, é claro, claro. Três foi considerado duas, então? Duas Mesas, então, já praticamente estariam fora três, quatro, os quatro itens estariam fora.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Outra razão também, me permite, Paulo? Pode ser que alguém venha para... Ouviu sobre o tema, porque lê: "Ah, vão tratar desse assunto". Chega aqui.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Exato.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Eu acho que--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** O que aconteceu é que dois dos temas começaram a aparecer em 24 de junho, do Dantas, Alexandre Dantas e etc. Então, quebrou um pouco, por isso que eu estava querendo dar três, para não haver dúvidas, mas vamos ver. A partir da próxima sessão, se eles não comparecem, hoje, estarão fora da pauta. Salvo se eles: "Olha, eu vou

comparecer e eu quero que mantenha o que eu tinha proposto". Acho que assim se resolve bem, não é? Muito bom. E aqui seria--

**Hiromi Higuchi:** Aqui é apenas notícia, mas eu acho... Sabe o que é? Porque o Supremo colocou como repercussão geral essa questão de... Se incide ou não PIS/COFINS na cessão de crédito de ICMS. E aqui pelo noticiário diz que tem milhares de ações judiciais, porque administrativamente não há. Agora, se há milhares de ações judiciais, eu acho que para mim é uma ação absurda, não é? Porque na cessão de ICMS, não há receita, quem obtém receita é a empresa cessionária, porque ninguém vai adquirir um crédito de ICMS que tem risco grande, sem deságio. Então, a empresa que é cessionária do crédito sempre tem receita de deságio, não é? Então, se isso daí não for considerado uma receita financeira, então, PIS e COFINS, no regime não cumulativo, há incidência, não é?

Agora, aqui está discutindo da cedente. Eu acho absurdo porque cedente só tem deságio, não é? Ele sofre despesa, não tem nenhuma receita, porque PIS/COFINS está registrado o crédito no ativo. Quando faz cessão, ele vai creditar esse ativo para tirar e não vai nada para resultado. Para resultado só vai a despesa, porque quem cede o crédito de ICMS sempre tem deságio. Ele sofre deságio, porque ninguém vai querer... Tem até uma solução de consulta que eu acho um absurdo, sabe? É aqui da 8ª região e diz se, eventualmente, se o cedente tiver ágio diz que esse entra na base de cálculo de PIS/COFINS. Mas eu não consigo entender como é que uma empresa que vai adquirir vai pagar um ágio, porque o risco é grande de pegar crédito de ICMS. Então, eu acho que aqui se é verdadeiro que essa notícia de que aqui tem milhares de ações judiciais, para mim isso daí deve ser algum advogado que ele quer criar serviço. Eu acho que é uma coisa tão absurda que isso daí só pode ser trabalho de algum advogado.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Então, alguém deseja falar sobre esse tema? Ricardo.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Não fui eu que plantei a notícia e não tenho nenhuma ação sobre o assunto. Sabemos que existe... Eu acho que não é bem jurisprudência formada, mas tem um entendimento do Conselho, no sentido de que não é alguns acórdãos do antigo Segundo Conselho que não é receita. Mas a matéria não me parece do ponto de vista teórico tão tranquila, assim. Eu tenho opinião contrária, eu acho que com deságio, ou com ágio, ou com valor de face é a receita porque você está transferindo um direito, não é?

O crédito de ICMS, ou pode ser qualquer crédito aí desses de incentivo, é um direito que a empresa tem, da mesma forma que ela tendo uma mercadoria, ela tendo um carro, ela vende e tem receita. A cessão de crédito é uma cessão... É um contrato de compra e venda do crédito e receita é isso. Essa é uma questão antiga já, logo que saiu o alargamento da base de cálculo, pela Emenda 20, houve um simpósio ainda comandado pelo Fugimi Yamashita lá na IOB. Eu tinha a minha... A minha posição era de que era tributável, que era receita e a do Natanael Martins é que não era.

Então, essa matéria é uma matéria discutível e o fato de ter deságio não significa nada, porque eu posso vender uma mercadoria com prejuízo e nem

por isso eu não vou pagar PIS. Claro, o imposto, a contribuição incide sobre a receita e não sobre o lucro. Então, a matéria é passível de discussão. Agora, se existem milhares de ações para justificar uma repercussão, isso é... Realmente, eu não sei.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Hiromi, você tem a opinião que--

**Hiromi Higuchi:** Eu ainda continuo entendendo que quando faz a cessão, esse crédito não passa para resultado. É igual uma empresa que tem uma duplicata, vai no banco e desconta... O valor da duplicata não passa para o resultado é baixado, como se a duplicata descontada, não há... Então, nesse crédito de ICMS também, simplesmente credita, digamos, debita caixa e credita o crédito de ICMS. Não há nem valor para passar para resultado para ter receita. Eu entendo assim.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Olha, eu não quero discutir essa questão, porque ela é muito longa e tem muitos aspectos. Mas eu quero fazer três observações: o tipo de lançamento contábil não afeta a natureza jurídica do evento, primeira observação. Segunda observação, afeta resultado, sim, porque se eu tiver deságio, eu tenho uma perda que provavelmente até reduzirá o lucro líquido e o lucro real tributável, também. Por fim, eu acho que o desconto de duplicata é uma operação diferente. A duplicata é descontada em uma operação financeira de financiamento do banco e há o regresso, se ela não for paga. Agora, se houver uma cessão definitiva da duplicata, para qualquer pessoa, é uma receita, estou vendendo o meu título de crédito. Eu penso assim.

**Hiromi Higuchi:** [Pronunciamento fora do microfone]. O Plenário--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Microfone, Hiromi.

**Hiromi Higuchi:** O Plenário do Supremo decidiu por cinco votos a quatro aquela incidência da contribuição social sobre o lucro e sobre a receita de exportação. Então, como foi julgado como matéria de repercussão, em geral, acho que certamente todos os processos vão ser julgados assim, não é?

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Vão ter a mesma decisão. Só que essa decisão--

[Pronunciamento fora do microfone].

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Essa decisão ainda, claro, poucos dias, ainda não foi publicado o acórdão. O que interessa é ver os fundamentos adotados pelo Supremo. Muito bem, está em aberto, então, a pauta. Hoje, é um dia um pouco diferente.

**João Francisco Bianco:** Posso falar?

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Vamos lá.

**João Francisco Bianco:** João. Eu queria comentar um pouquinho uma questão que eu estive examinando esses dias e diz respeito à aplicação daquela legislação de subcapitalização. Aquela legislação restritiva, dedutibilidade de juros de operações de crédito contratados no exterior. A

gente conhece a legislação, já falamos aqui sobre ela, mas o caso que eu queria comentar é o caso de uma instituição financeira, um banco, aqui no Brasil.

Como a gente sabe, o banco, ele é um intermediador de recursos, ele capta recursos para emprestar. Ele não aplica, ele não empresta recursos próprios, ele é um intermediário financeiro, ele capta e aplica. Quando essa captação é de uma empresa ligada no exterior, ela cairia nas restrições da legislação, que veda dedutibilidade no regime da subcapitalização. Me parece que não tem muito sentido essa aplicação dessa legislação, nesse caso específico, porque para o banco é como se o dinheiro fosse uma mercadoria. Então, ele compra de um e revende para o outro. Vedar a dedutibilidade do custo financeiro de captação do dinheiro para o banco, especificamente, a meu ver equivale a restringir a dedutibilidade do custo de uma mercadoria vendida...

[ininteligível]

**João Francisco Bianco:** Não, o banco tem uma só situação especial de exclusão, mas as demais, todas as captações de bancos estrangeiros, por exemplo, que prestam de matrizes no exterior, que... Não é um dinheiro que vem para ser capitalizado. É um dinheiro que é emprestado, é repassado para o cliente do banco brasileiro e depois ele é retornado para o exterior. Quer dizer, foge ao escopo da norma, porque o objetivo da norma é evitar o empréstimo e incentivar, vamos dizer assim, a capitalização. Mas no caso de banco, esse dinheiro não é para ser capitalizado, porque--

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Posso falar?

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Ricardo.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** O Gerd quer falar, também?

**Gerd Willi Rothmann:** Não, não.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Eu queria comentar, Bianco, não sei se você vai poder prestar atenção aqui, mas comentar que eu concordo com você nesse ponto de vista, de que é uma mercadoria, custo, mas... – 249, essa. A 429, essa aí mesmo. O problema dessa indedutibilidade é o problema que eu acho, já que você trouxe o problema do custo, eu acho que é o problema de todas as indedutibilidades, todas elas acabam tributando o que é despesa e o que é custo. Vamos pôr de lado as coisas que não tem nada a ver com a atividade operacional e são gastos necessários a produzir o resultado. Por aí eu já não veria nenhuma justificativa para a indedutibilidade, não é?

**João Francisco Bianco:** Só complementar aqui e esclarecer, realmente, o parágrafo sétimo do artigo 24, ele exclui desse regime as operações de repasse. Aí tem uma certa discussão, porque no sistema financeiro, no sistema da legislação do Banco Central, repasse é aquela operação antiga daquela Resolução 63. Hoje, tem uma nova resolução, que agora eu esqueci o número, mas é aquela operação que ela vem casada, quer dizer, o banco capta do exterior e repassa imediatamente nas mesmas condições. Então, todas as outras operações simplesmente de financiamento do banco, que não é exatamente um repasse, estariam fora desse dispositivo. Isso em uma

interpretação mais da literalidade. A não ser que a gente consiga incluir aqui as captações normais, que não são exatamente o repasse na legislação do Banco Central, mas que possam eventualmente caracterizar um... Não é bem repasse, não sei.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Eu acho que a norma está... Você colocou, eu acho que ela está... Por mais que se queira fazer uma interpretação não literal, não se consegue fugir das palavras da lei. Operação de repasse tem um sentido claro, não é qualquer operação, senão não precisava colocar(F) aquilo, bastava recurso captado no exterior por instituições financeiras. Quando ela fala recaptados e utilizados em operações de repasse, acho que não tem, outras operações estão fora.

**Hiromi Higuchi:** Eu não entendo assim.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Fala, Hiromi.

**Hiromi Higuchi:** Eu não entendo que esse repasse seja aquele que está já... Vem vinculado, porque senão praticamente a maioria das operações de instituição financeira fica fora, não é? Porque, por exemplo, tem esses repasses, por exemplo, para financiar exportador, por exemplo. Aquele lá vem o valor e depois vai repassando para as empresas. O que não repassar, ele sobre os juros, tem aquela incidência de imposto de renda e o que repassou está isento de imposto de renda. Mas eu entendo que no repasse, eu acho que abrange tudo, tudo que entrar e depois emprestar para outras empresas, para mim, eu acho que... Senão, vai depender da instrução da Receita Federal, porque aí está condicionado, não é?

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Você podia subir um pouquinho para gente ver o artigo 25 por inteiro?

**João Francisco Bianco:** Na realidade, a restrição está no 24.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Então, 24. Eu estou pedindo isso, João, para antes de entrar no caso concreto do banco, daquele parágrafo, eu queria fazer uma indagação, aqui. Juros pagos ou creditados em que tipo de operação? Pelo seguinte: você comparou o dinheiro captado pelas instituições financeiras como mercadoria. Digamos que haja um juro captado em uma operação, um juro pago em uma operação relacionada a uma atividade comercial, que é muito comum em exportação. Isso está sujeito a esse dispositivo? Aí você vê que tem uma... Eu acho que está, também. Então, essa ideia que a gente tem de que a lei visa forçar a capitalização, ou melhor, o aporte de recursos financeiros via aumento de capital e não via operação financeira em uma operação, como essa de exportação, de financiamento de exportação, não tem nenhuma razão de obrigar capitalizar, não é?

**João Francisco Bianco:** Não. E tem uma contradição ainda, porque justamente a legislação de Imposto de Renda na Fonte, ela incentiva esse tipo de operação, concedendo isenção de Imposto de Renda na Fonte. Então, é uma contradição. O tomador do empréstimo tem isenção de pagamento do Imposto de Renda na fonte, porque o governo quis incentivar a operação e o banco, que faz o repasse, tem a indedutibilidade da despesa. É um

contrassenso completo, quer dizer, de um lado incentiva e do outro lado desincentiva a mesma operação.

**Gerd Willi Rothmann:** Eu posso falar?

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Prof. Gerd.

**Gerd Willi Rothmann:** Bom, eu acho... Eu não estou entendendo bem, estamos realmente falando da lei sobre subcapitalização? Eu não estou entendendo essas operações o que tem que ver com essa lei, eu não entendo. Porque, veja bem, o que a lei contra a subcapitalização quer evitar? Que entre pessoas, por exemplo, mais simples, matriz subsidiária, aquilo que deveria normalmente ser financiado mediante aporte de capital, ou seja, aquisição de máquinas, ampliação das atividades, etc., ou até de uma certa forma o próprio capital de giro normal. Então, que isso não venha como empréstimos, mas venha como capital, porque o normal é isso.

Agora, o financiamento de determinadas operações, isso não faz sentido, para mim não faz o mínimo sentido, porque isso é um campo, na minha opinião, completamente fora, é lógico. Mesmo com o capital bastante razoável para determinadas operações é preciso um empréstimo, não é, principalmente, quando se trata aqui de repasse de recursos captados pelo banco. Então, eu acho que nós estamos em um campo um pouco fora da própria intenção, da própria finalidade dessa lei contra a subcapitalização. Eu gostaria, como cheguei agora meio de paraquedista, eu não peguei bem o começo, mas à primeira vista, por isso que eu tenho um pouco de dificuldade de compreensão, nesse caso, eu acho que é algo que se situa fora da finalidade dessa legislação.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Ricardo.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Gerd, eu também acho que devia ser assim, mas tem que ler a lei que se refere a juros pagos ou creditados, não diz em que operações, no *caput* e no parágrafo 1º ainda diz: "Para efeito do cálculo do endividamento - a que se refere o *caput* desse artigo - serão considerados todas as formas e prazos de financiamento, independentemente de registro no Banco Central".

**Gerd Willi Rothmann:** Mas aí, Ricardo, você não acha que aí realmente é opor uma interpretação literal a uma interpretação teleológica e sistemática? Eu acho que é por aí.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Eu acho difícil.

**Gerd Willi Rothmann:** É difícil, sim.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Hiromi.

**Hiromi Higuchi:** Não, eu acho que essa lei tem razão de ser, porque como o juro só paga 15% do Imposto de Renda na Fonte, para residente no exterior, e a despesa, ele ganha 34%, 25 de Imposto de Renda e mais nove de contribuição de... Eu acho que nesse caso tem razão, porque as empresas, mesmo industrial, comercial e grandes empresas, faziam empréstimo. A controladora no exterior faz empréstimo para controlar no Brasil, porque a

economia é grande, paga só 15% e economiza 34, não é? Por isso que eu acho que tem razão de ser. Só que--

**Gerd Willi Rothmann:** Hiromi, claro, a finalidade é exatamente essa.

**Hiromi Higuchi:** Exatamente.

**Gerd Willi Rothmann:** Exatamente, não tem dúvida.

**Hiromi Higuchi:** Agora, só que essa vez só pode entrar em vigor, sobre operações, a partir de 1º de janeiro de 2011. Mas na lei, no final, está dito que esse artigo 24 já aplica desde novembro de 2009. Isso é um absurdo, não é?

**Gerd Willi Rothmann:** Bom, aliás, essas medidas provisórias, por exemplo, elas demonstram que nós já ultrapassamos até o estágio do caos, estamos já além do caos. Porque, vejam, as três medidas provisórias alcançando preços de transferência. Em 15 dias, se não me engano, três medidas provisórias contraditórias e desrespeitando a Constituição. Porque afinal de contas a Constituição, se não me engano, ela diz que as medidas provisórias têm que ser convertidas em lei no exercício anterior. Evidentemente, nenhuma dessas três de preço de transferência e nem essa da subcapitalização foi transformada em lei, em 2009. Portanto, como você acaba de dizer, a partir de 1º de janeiro de 2011, a sua eficácia, não tenho nem dúvida. Qualquer outra coisa simplesmente é inconstitucional e acabou. Quer dizer, acabou, não.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Bom, João.

**João Francisco Bianco:** Só a título de comentário sobre essa questão, eu ouvi uma fofoca. Então, eu estou repassando a fofoca, não tem nenhuma base conceitual. [risos]. Mas eu ouvi um comentário no sentido de que a própria Receita Federal, na regulamentação, vai acatar o entendimento de que esse dispositivo só tem aplicação a partir de 1º de janeiro de 2011. Havia um entendimento inicial no sentido de aplicar a partir de 1º de janeiro de 2010, mas me parece que... A fofoca é que a Procuradoria conseguiu convencer o pessoal, a Procuradoria da Fazenda Nacional, conseguiu convencer o pessoal da Fazenda no sentido de que não daria para sustentar essa tese. Então, eles resolveram acatar o entendimento de que só teria aplicação a partir de 1º de janeiro de 2011. Esse é o teor da fofoca que eu ouvi.

**Gerd Willi Rothmann:** Não concordo com o termo fofoca.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** É, eu também.

**Gerd Willi Rothmann:** É um indício de um resto do bom senso.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Meus caros, vamos usar rumor, ainda mais tratando de repartições públicas, não é? "Ouvi rumores nos corredores". Então, fofoca é um pouco forte, não é? Quem queria falar mesmo? Ricardo?

**Gerd Willi Rothmann:** O Bianco.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** O João? João de novo, claro.

**João Francisco Bianco:** Eu queria aproveitar o assunto, já que a gente está aqui no artigo 24, eu queria comentar o parágrafo segundo do artigo 24, que ele estende a aplicação desse dispositivo aos casos em que a operação foi contratada com uma pessoa não vinculada, mas existe uma pessoa vinculada, que é avalista, fiador, procurador ou interveniente na operação. Então, o objetivo me parece válido, não adianta... O objetivo desse dispositivo foi evitar a interposição de um terceiro, entre o credor e o devedor vinculados, com o objetivo de fraudar a aplicação da lei. Então, eu acho que é um objetivo válido.

Agora, a questão é: em que situações, exatamente, esse dispositivo seria aplicável? O parágrafo segundo, ele tem uma lista de situações, ele diz assim expressamente: “Quando a operação for contar com um avalista, um fiador, um procurador e um interveniente. Veja, são termos do Direito Privado, tem uma definição clara no Direito Privado: qual é a natureza, o que é o aval, o que é a fiança, o que é a procuração e a própria intervenção. Parece que no Direito Comercial tem a figura do interveniente, que é uma figura definida. Agora, eu tenho...

A questão é a seguinte: essa lista de quatro pessoas, ela não esgota o rol de possíveis garantidores de uma operação. Me parece que faria sentido se o legislador tivesse dito: “Aplica-se o disposto nesse artigo nas operações de endividamento, em que qualquer tipo de garantia for prestada por pessoa vinculada”. Aí seria uma coisa mais... Uma abrangência mais geral, que estaria atingindo o objetivo do legislador, que foi evitar a interposição de uma pessoa. Mas quando ele listou, aquilo que ele quis colocar dentro, ele deixou de fora outros tipos de garantia, por exemplo, hipoteticamente, a hipoteca. Se o garantidor da operação for uma pessoa vinculada e a garantia for uma hipoteca está fora da lista--

**Gerd Willi Rothmann:** Não. Ele não é interveniente. É qualquer interveniente, exatamente. A cláusula geral--

**João Francisco Bianco:** Olha, mas é que o eu estou dizendo o garantidor hipotecário está fora da lista.

**Gerd Willi Rothmann:** Não, está em qualquer interveniente.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Interveniente.

**João Francisco Bianco:** Então, vou dar... Eu poderia dar outros exemplos em que o garantidor... Sabe que o mercado financeiro ele é muito criativo, não é? Então, ele está imaginando operações de SUAP, em que o garantidor, ele não participa diretamente do contrato, mas ele é um garantidor da operação. Então, a questão que eu colocaria é a seguinte: a meu ver, existem dois tipos de interpretação aqui possíveis. Uma interpretação apegada à literalidade, quer dizer, a lista é taxativa das operações de garantia. Qualquer coisa, qualquer tipo de garantia que for prestada, fora da lista, estaria fora da aplicação do dispositivo.

Agora, a outra interpretação, que me parece mais condizente com o espírito da lei, é qualquer tipo de garantia prestada à operação... Porque realmente a lei fala em interveniente da operação, não é interveniente do contrato. Então, acho até possível sustentar que é interveniente na operação, ele pode não

estar assinando o contrato de operação de crédito diretamente, mas ele pode estar intervindo na operação mediante um outro instrumento e que vai gerar uma garantia. Mas o fato é que não está prevista na lei a aplicação do dispositivo a qualquer tipo de garantia dada. A questão que os bancos estão suscitando é que existem muitos tipos de garantias que podem ser dadas pela pessoa vinculada e que não estão expressamente previstas no dispositivo. Então, essa é a questão que eu queria discutir aqui um pouquinho.

**Gerd Willi Rothmann:** Eu concordo com o Hiromi. Eu acho que tudo o que você falou e, exatamente, pela criatividade do pessoal no sistema financeiro, que está qualquer pessoa--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Interveniente.

**Gerd Willi Rothmann:** Qualquer interveniente. Então, o fato de no início se referir a duas figuras garantidoras e depois vem o procurador, então, o procurador não tem nada a ver, em princípio, não é garantidor. Qual é o interveniente? Então, seria que o procurador e qualquer interveniente não pode ser o garantidor. Acho que isso não faz sentido, simplesmente citaram as duas figuras mais comuns, expressamente, mais o procurador, o que eu acho um absurdo. Porque aí vem o meu artigo 26, o meu querido artigo 26, lá da 10833: quem é procurador, não é? Aí vamos encontrar Super-homem, Sancho Pança e outras coisas. Mas, então, eu acho que qualquer interveniente [ininteligível] tudo. Quer dizer, simplesmente é algo que comprova a participação da pessoa vinculada na operação. Eu acho que é nessa amplitude que infelizmente deve ser visto.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Eu queria, assim... Posso falar, Paulo?

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Claro.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Eu queria fazer uma... Antes de entrar no detalhe, assim, o que é, se a lista é taxativa ou não, o que é interveniência. Eu queria o sentido do dispositivo, não é? Exatamente quando fala em avalista e fiador: qual é a ideia do dispositivo? Se eu estou contratando com uma parte, a outra parte vinculada, eu não posso pagar para essa outra parte uma despesa, nessa circunstância, que gera dedução fiscal. Qual é a importância do fiador e do avalista? O fiador e o avalista está do meu lado de devedor. Eu não pago nada para ele, ele é um garantidor, ele é um devedor solidário junto comigo, certo? Por que não é dedutível se o meu fiador... Porque está na contramão do que você falou, a ideia do dispositivo era evitar a intervenção... A interposição de pessoas. Eu acho que não precisaria de norma para isso.

Em todo o caso, se esse foi o objetivo, o que o fiador, o meu fiador, o meu avalista, que não é interposição nenhuma, que garante a minha dívida, que é tão devedor quanto eu e eu não vou pagar nada para ele, qual é a justificativa para ele estar nesta lista. Evidentemente, ele não é avalista do credor, claro. Então, não tem sentido nenhum esse dispositivo. Eles escreveram essa norma querendo introduzir essa regra no Brasil, foram escrevendo tudo que vinha na cabeça, para tornar o mais amplo possível e esbarram em situações que não têm sentido nenhum. Agora, o interveniente, realmente, eu acho que é uma norma muito ampla, um conceito muito amplo e acho que estou tendendo a

acompanhar o Gerd. E procurador. Procurador de quem? Do outro, do meu? Não tem sentido. Procurador é a própria parte, representante da parte.

**Gerd Willi Rothmann:** Bom, eu acho que é justamente mais um desses casos de jogar a criança fora com o banho, não é? A água do banho sujo. A água do banho sujo é exatamente o abuso, não é? A criança é a sadia que não deveria ser sacrificada. É que nem na CFC, acho que esse tema você conhece, não é? Então, na CFC é a mesma coisa, para coibir abusos se pega empresas operativas subsidiárias, no exterior, que não tem nada a ver com a legislação CFC, que é para coibir abusos, paraísos fiscais, etc. e etc. Então, aqui é mais ou menos a mesma coisa, realmente é para coibir abusos, já que a legislação, então, não permite a dedutibilidade quando o empréstimo for diretamente matriz subsidiária. Então, claro.

Lembro um caso, uma empresa muito conceituada e, por isso, muito conhecida. Ela tinha um sócio, ela tinha um sócio majoritário, aliás, um acionista majoritário e começou uma briga. O acionista majoritário colocou as ações dele em uma fundação, nos Estados Unidos, com a condição de que jamais essas ações deveriam ser vendidas para o minoritário. Muito simples, não venderam para o minoritário alemão, venderam para o Deutsche Bank. É claro que não foi o Deutsche Bank que quis as ações e, é claro, que atrás disso estava a outra empresa. Então, é nesse sentido que justamente eles querem coibir, querem fechar essa porta. Dizer, na verdade, quem dá o banco, quem dá o empréstimo, o crédito é a matriz e ela só coloca aí o banco no meio.

Então, mas aí é uma questão que tem que ser muito bem examinada, de caso em caso, eu acho que da forma genérica, como está aqui, é ampla demais e não tem sentido. Inclusive, eu acho e vem justamente essa outra parte, que o Ricardo lembrou muito bem, se trata também de verificar, no caso concreto, a condição genérica da dedutibilidade, da necessidade. Exatamente os critérios gerais, para depois verificar, havendo algum indício de abuso, aí que aplica isso. Mas eu acho que precisa haver um indício de abuso, se não houver, não pode dar essa amplitude que está aí no sentido literal dessa lei.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Hiromi. Não, mas fala no microfone, aí fica...

**Hiromi Higuchi:** Não, se quiser fazer uma saída tem muitas aí saídas. Por exemplo, normalmente o grupo industrial no exterior, que tem controlado aqui, não é só uma empresa, é um grupo que tem 10, 20, 30 empresas do grupo. Então, em vez de controladora emprestar para a controlada, ele faz o empréstimo para uma empresa lá no exterior do grupo e essa empresa faz o empréstimo para cair, então, já sai dessa situação aí, torna-se dedutível.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** João, tem mais alguma coisa?

**João Francisco Bianco:** Não.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Então, esse assunto está praticamente encerrado. Podemos passar a outro assunto, então. Está em aberto a pauta como todos sabem e é livre a apresentação de uma questão. Pois não, Mara.

**Mara Caramico:** Bom-dia, Mara. Eu gostaria de... Eu não sei se já foi discutido à Mesa esse tema, mas eu gostaria de tratar daquela multa regulamentar pela falta de não entrega do Imposto de Renda pela Pessoa Física, que é uma multa de 20% sobre o imposto devido ou um valor mínimo, cento e poucos reais fixos. Quando a lei fala em valor devido do imposto, mesmo que este tenha sido integralmente pago, o que ela entende? Porque o Conselho de Contribuintes entende que esta multa é sobre o imposto devido bruto e, não, o imposto devido líquido. Existiam alguns acórdãos que entendiam que era o imposto resultante da declaração descontada as compensações, depois de descontadas as compensações. Mas me parece que a tese preponderante no Conselho é que é imposto devido, aquele que vem antes de todos os cálculos, quer dizer, seria a base de cálculo bruta.

Eu encontrei algum outro acórdão da quarta turma, se não me engano, não encontrei ainda nada no STJ, dizendo que é realmente sobre o imposto devido líquido. Eu gostaria de saber se esse tema já foi discutido, inicialmente, qual a posição da Mesa em relação a isso, sobre esses 20%, se calcula sobre o imposto devido bruto ou o imposto devido na declaração? Porque eu entendo, particularmente, que você não pode impor uma multa para alguém que tem restituição, inclusive. Porque o imposto devido, mesmo que integralmente pago, eu entendo que é aquele que foi retido na fonte, ou até depois, eventualmente, deve-se um valor de imposto e depois de entregue a declaração, porque isso é uma declaração por atraso, vamos dizer assim, é uma multa infracional por atraso na entrega da declaração. Eu entendo que o devido seria aquele mesmo, que o imposto que fosse declarado, que deveria ter sido declarado já tivesse pago espontaneamente pelo contribuinte. Então, eu só gostaria de saber essa...

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Ricardo.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Só para esclarecer, as duas possibilidades e você vai entender bem a sua colocação. Nós temos lá [ininteligível] uma pessoa física, não é? Nós estamos falando, tem o imposto devido, calculou lá todas as deduções, abatimentos que cabem e tem o imposto devido. Aí ela tem retenções na fonte. Aí quer [Falha no áudio]. Então, você está colocando... Incide sobre o imposto antes das compensações do imposto retido na fonte ou depois?

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Seria o devido--

**Ricardo Mariz de Oliveira:** O saldo devedor, que poderia ser negativo até

**Mara Caramico:** Exato. Porque até no resumo da declaração vem, aquele... Como é? Aquele--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Campo.

**Mara Caramico:** O demonstrativo. O recibo da entrega da declaração vem: imposto devido, que é o bruto calculado com todas as deduções lá de cima, vamos dizer assim, do anexo inicial, vamos dizer assim, depois vem o imposto a ser pago e o a ser restituído, está certo? Então, a base de cálculo entendida pela Receita Federal e pelo Conselho de Contribuintes seria o imposto devido, ou seja, não descontadas as retenções, mesmo que o imposto seja imposto a

restituir, como resultado. Então, é isso que eu gostaria de saber qual é a opinião da Mesa.

**Gerd Willi Rothmann:** Bom, eu não... Ah, desculpe. Faz favor.

**João Francisco Bianco:** Não, eu só queria dizer que eu estudei esse assunto, mas acho que há uns 15 anos atrás e eu não me lembro qual foi a minha conclusão.

[Risos].

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Bom, aí está difícil.

**João Francisco Bianco:** Mas eu me lembro do caso, era um caso que tinha... O contribuinte era uma pessoa física, ele tinha pagamento de imposto no exterior e ele atrasou a entrega da declaração. Então, o imposto devido era cheio, mas ele tinha um monte de crédito de imposto pago no exterior que ele queria deduzir e aí a questão era essa, não é--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Mara, eu queria ponderar o seguinte: o lançamento na fonte é apenas levado em conta, mas ele já foi lançado, já foi retido. Será que entraria na base de cálculo de uma multa agora no ajuste? Eu sou propenso a admitir que seria menos o da fonte.

**João Francisco Bianco:** Não, mas, Paulo, a questão é a seguinte--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Não, então, [ininteligível] o momento--

**João Francisco Bianco:** A lei fala que a multa vai ser cobrada sobre o imposto devido. Se a gente for na legislação da pessoa física, imposto devido tem uma definição.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Tem.

**João Francisco Bianco:** O imposto devido é aquele, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo do imposto. A base de cálculo é aquele montante de rendimento que o contribuinte auferiu ao longo do ano. Então, aquele é o valor do imposto de renda devido. Agora, como é que vai pagar isso? Espera um pouquinho, uma parte eu já paguei. Eu já paguei ao curso do ano, ao longo do ano, outra parte ainda está faltando eu pagar, ou uma outra parte até eu paguei a maior ao longo do ano--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Eu estou contando o próprio contribuinte.

**João Francisco Bianco:** Mas o imposto devido, ele tem uma definição legal: é o imposto resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. Então, pela literalidade, quer dizer, a jurisprudência do Conselho, eu não conhecia essa jurisprudência, mas me parece, segundo a notícia da Mara, que a jurisprudência no Conselho é através de uma interpretação, está aplicando uma interpretação da literalidade do dispositivo. Agora, faz sentido cobrar multa sobre o contribuinte que tem restituição no imposto? Ele pode ter restituição no imposto, ele atrasou a entrega da declaração e vai ser...

[Pronunciamento fora do microfone].

[Risos].

**João Francisco Bianco:** Eu acho que não faz sentido, não faz sentido.

**Gerd Willi Rothmann:** Posso falar?

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Gerd, por favor.

**Gerd Willi Rothmann:** Hoje, eu estou com a interpretação teleológica. Qual a finalidade dessa multa? A finalidade é a falta de entrega. A entrega da declaração permite ao fisco o quê? Aquilo que a rigor está na palavra, fiscalizar, ou seja, dar oportunidade para verificar se a situação está em ordem. Mesmo, por exemplo, pelo o que está na declaração, como esse desconto, ele não sabe se o imposto pago na fonte foi descontado corretamente. Então, teoricamente, o fisco, com base nessa declaração, ele pode fazer todas as verificações, para chegar àquilo que o João acaba de dizer, imposto devido. Imposto devido é um conjunto incluindo, evidentemente, também a parcela que já foi quitada, antecipadamente, na fonte. Então, é um exame global e a declaração, a rigor, permite ou facilita ao fisco de fazer essas verificações sobre o todo.

Se realmente o contribuinte está em uma situação até de ter restituição e não declarou, então, realmente, vale aquilo que o Ricardo falou em *off*, então, realmente é uma estupidez, é uma tolice, precisa tomar mais cuidado e cumprir suas obrigações. Eu acho que infelizmente nesse caso aí é sopro total, é imposto devido. Não tem, nem pela literalidade e nem pela finalidade dessa multa, não tem possibilidade de restringir isso ao líquido já descontado. Inclusive, como o fisco poderia saber se era válido aquilo que foi descontado? Tudo isso é objeto, teoricamente, sabemos que na prática, pelo menos pela massa de declarações, só poderia ser por amostragem, alguma coisa semelhante, mas a finalidade é essa. Então, literal e teleologicamente, eu acho que infelizmente, Mara--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Ricardo.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Mara, infelizmente mesmo. Eu queria só adicionar o que o Gerd falou e o João. Declaração não é mais uma obrigação acessória necessária à cobrança do imposto, não se faz o lançamento, através da declaração. O contribuinte é obrigado a fazer os seus DARFs lá nos vencimentos e recolher, com ou sem declaração.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Chamado de--

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Então, resta para pagar, realmente. Não é... O fisco não está perseguindo isso. Além de tudo o que o Gerd falou tem mais. A própria retenção na fonte, que você quando declara você declara a fonte retentora. A Receita cruza a sua declaração com as DIRFs das fontes e pega ali um monte de coisas: pega DIRF errada; pega imposto de fonte que não foi recolhido pela fonte, através da sua declaração; ela pega médico que você coloca lá como abatimento e que não declarou. Então, realmente o objetivo é apurar o quadro geral, todas as obrigações do próprio contribuinte e de terceiros. Agora, se essa multa sobre o valor devido, ela é razoável, se ela

chega em algum caso a ser... - eu vou usar aqui a palavra de uma maneira bastante livre e não técnica. Se ela é confiscatória, isso é outra coisa, não é? Aí nós sairíamos do campo de saber qual é a base de cálculo da multa e cairíamos no campo... A norma em si é uma norma razoável para o tipo de penalidade? Talvez não seja--

**Gerd Willi Rothmann:** Princípio da proporcionalidade.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Da proporcionalidade.

**Gerd Willi Rothmann:** Razoável.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Exatamente.

**Gerd Willi Rothmann:** Mas aí é outra discussão.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Isso é outra coisa.

**Gerd Willi Rothmann:** Outra discussão.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Outra discussão.

**Gerd Willi Rothmann:** É o montante, esse optante(F), de uma multa para uma mera, vamos dizer--

**Mara Caramico:** Para uma pessoa que tem, por exemplo, imposto a restituir, porque ela é totalmente retida na fonte.

**Gerd Willi Rothmann:** Tudo bem. Então, seria nesse caso 20%, seria realmente... Não seria dentro do princípio da proporcionalidade. Eu acho que esse é um caminho de defesa, mas não a base de cálculo.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Hiromi.

**Hiromi Higuchi:** Se a multa não fosse sobre o imposto devido, eu acho que perderia a finalidade, porque aquele que tem restituição pode entregar atrasado um ano que ele não tem penalidade nenhuma, não é? Agora, a Receita Federal... Mas quando tem restituição e entrega fora a Receita Federal está abatendo do valor a restituir. Então, eu acho que é sobre o imposto devido. Isso é--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Hiromi, você tem alternativa, não é? Se não tem base de cálculo positivo, você aplica a multa fixa, não é, que é o caso de pessoas que não têm imposto a pagar.

**Hiromi Higuchi:** Não, não. Quando é totalmente isento, aí é multa fixa, mas quando tem imposto devido, mas tem restituição--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Ah, não, está certo. Devido à tese de que é imposto devido.

**Hiromi Higuchi:** A multa é deduzida da restituição.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Está certo. Muito bem. Então, prevalece o entendimento de que... Não é, Mara? Imposto devido é aquele efetivamente constante da declaração, do ajuste, envolvendo o que foi retido na fonte, também.

**Mara Caramico:** [Pronunciamento fora do microfone]

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Pois não, claro, está em aberto.

**Hiromi Higuchi:** Não, é que na Receita Federal, para determinada infração por atraso, atraso na entrega de declaração, por exemplo, a multa é pequena. Mas atraso na entrega de imóvel, que é aquela declaração de aluguéis, essas coisas e, agora, atraso na entrega de escrituração fiscal digital de PIS/COFINS, em ambas, a multa por atraso, mesmo atrasado em um dia, é 5 mil reais por mês ou fração.

Agora, tem empresas aí que... Por exemplo, outro dia mesmo uma empresa pequena, para fazer um pouco de economia, pegou todos os imóveis que a pessoa tinha, a pessoa física, e constituiu uma empresa para locação de imóveis próprios, mas não sabia desse detalhe que tinha que entregar... Eu acho que esse daí se é imóvel próprio, para mim não precisa entregar, mas a Receita Federal tem entendido nas soluções de consulta que tem que entregar. Nesse caso, o aluguel não passa de 20 mil mensais, só que ele nunca entregou em cinco anos e a multa vai dar muito mais de 300 mil. Mas será que essa multa de 5 mil por mês ou fração não é absurdo, não? Porque a maioria das empresas de lucro presumido, o valor de PIS/COFINS é pequeno, não é? Se não entregou, faltou, atrasou um dia, já tem 5 mil e se atrasou dez meses tem 50 mil.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** É, também parece, não é? O princípio da proporcionalidade tem que ser pensado aí, que é o que está parecendo mais evidente, não é? Precisa haver uma proporcionalidade entre a multa e o fato em si, o fato infracional. Então, infelizmente na área fiscal nós temos esse problema, muitas vezes uma multa mais pesada.

**Hiromi Higuchi:** Mas entrega de declaração não deveria ser mais pesada?

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Deveria. Eu me lembro, Hiromi, antigamente, antes que era, por exemplo, no caso do ICMS, a guia que era uma simples guia, entrega de um documento e era uma multa pequena. Depois que firmou-se essa jurisprudência do Supremo, que a declaração é o lançamento, então, a multa ficou muito mais alta, não é? Inclusive, o Tribunal Administrativo, o TIT, ficou impedido de relevar.

Antigamente, deixou de entregar e ele vem com: "Ah, não pude e tal". O juiz dava a relevação ou redução da multa. Depois, já essa faculdade deixou de existir em relação à guia, pela importância que ela tomou, ela era o próprio lançamento, a guia de declaração de operações. Hoje, é uma guia eletrônica, etc. Então, as coisas vão mudando, também. Então as multas têm que mudar, também. Muito bom. Quem tinha pedido? Gerd.

**Gerd Willi Rothmann:** Para sair um pouco do Imposto de Renda, não é? Essa é uma questão, uma discussão quanto ao ISS. A questão é simplesmente a seguinte: incide ISS na importação de serviços prestados, integralmente, no exterior? Gostaria de saber a opinião exatamente dos colegas, todos os colegas sobre isso, porque muita gente acha que não. Porque isso só quando o serviço é talvez iniciado no exterior, mas tem que ser terminado, alguma coisa tem

que ser prestada no território. Fora disso, então, está fora do alcance da incidência do ISS.

Eu discordo, tanto pela literalidade do texto constitucional e da Lei Complementar 116, como pela própria natureza do imposto. Eu, aliás, se os senhores veem o ISS, na verdade, deveria ser indicado no ICMS, S minúsculo, porque alguns serviços até já estão no próprio ICMS. Ou seja, economicamente, a tributação das vendas de bens corpóreos, ou seja, de mercadorias e de incorpóreos, ou seja, de serviços tem a mesmíssima natureza. São dois impostos de consumo, onde internacionalmente, pelo princípio do Direito Tributário Internacional, se aplica o princípio do destino. Quem exporta o bem e o serviço não tributa e quem importa tributa. Tributa por quê? Porque o consumidor - abre parênteses - tomador do serviço, tem justamente ele que está no território, ele que tem o benefício daquele serviço, ele é o contribuinte, de fato. Inclusive, quando... É uma coisa interessante em relação a esses serviços importados, a lei complementar chama o tomador de serviço de responsável pelo pagamento. Mas o exportador é contribuinte? Claro que não é contribuinte. O contribuinte, de fato, nessas operações é igual ao contribuinte de direito. Ele, na verdade, é contribuinte de direito, o tomador, nesse caso, simplesmente muda a natureza. A mesma coisa na importação de mercadorias. Quem importa uma mercadoria, ele é o quê? Ele é responsável pelo ICMS incidente na importação dessa mercadoria ou ele é o contribuinte? Ele, evidente que é contribuinte de direito.

Então, eu acho que estão fazendo distinções completamente indevidas, que não tem o mínimo sentido pela natureza e, inclusive, pela própria legislação que nós podemos usar, claro, como analogia bem válida, porque é a mesma natureza, que é a legislação do ICMS. Então, na minha opinião, também os serviços prestados integralmente no exterior, importados por um tomador residente no país, estão sujeitos à incidência do ISS. É essa a questão.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** É, tem—

**Hiromi Higuchi:** [Pronunciamento fora do microfone]

**Gerd Willi Rothmann:** No exterior, claro.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** No exterior.

**Gerd Willi Rothmann:** É serviço importado, quer dizer serviço prestado. Porque nós temos três situações. Nós temos sempre o prestador no exterior, residente no exterior, ou ele faz o serviço integralmente no exterior, ou o serviço dele se inicia no exterior e se termina, isso está previsto também, exatamente na nossa legislação, ou a terceira, ele executa o próprio serviço aqui no território nacional. Então, são três hipóteses e nas três hipóteses, na minha opinião, há incidência. Muitos colegas tributaristas defendem que essa primeira hipótese não está incluída, não há incidência de ISS sobre a hipótese de serviço prestado.

Aí, o Ricardo, na outra reunião, até falou do caso de um serviço médico. Quer dizer, eu estou viajando no exterior e tenho algum problema. Eu estou esquiando, quebro a perna, eu tenho assistência médica e, depois, voltando eu vou mandar o pagamento dos honorários desse médico que me tratou lá.

Incide imposto sobre o serviço sobre isso? É claro que nesse caso, não. Aí que está, nos serviços, os serviços são de natureza tão distinta, dependendo da natureza do serviço, para quem é prestado e etc., que não há uma regra que cobre todas essas situações. Na situação que falou agora até eu diria o seguinte, o serviço que por natureza só pode ser prestado e se consome, se perfaz completamente no exterior, é a mesma coisa que dizer: "Bom, eu vou em um restaurante no exterior. Então, é cobrado imposto sobre serviço, aqui no Brasil". É claro que não. Hotel? Claro que não. Inclusive, por que não? Porque nesse caso a tributação, naquele país, é nacional incide o imposto naquele país, o imposto sobre serviços, ou o IVA, nos países europeus, incide o serviço lá e, então, acabou. O fato de eu mandar os honorários pode ser objeto de Imposto de Renda, mas não de ISS. Isso é outro problema, mas ISS realmente não tem.

Temos também, temos um outro tipo de ISS, graças a Deus, não é? Porque o ISS... Os advogados, os profissionais, não é? Aí a situação novamente é distinta. Mas em uma situação normal, por exemplo, transferência de tecnologia, etc... Ah, outra situação, a construção civil, é lógico que é meio difícil ele construir uma casa na França e trazer depois para cá. Quer dizer é claro que a construção civil é realizada aqui. Aí não tem dúvidas é uma empresa estrangeira, então, a incidência é clara. Então, tem mil situações distintas, mas como regra, pela natureza do imposto, eu acho que não há absolutamente nenhum sentido de não tributar também os serviços realizados, integralmente, no exterior, desde que o tomador tenha o seu domicílio aqui no Brasil, onde supostamente ele utiliza o resultado da prestação desse serviço.

Aí que vem mais uma questão: mas realmente para efeito de importação, ele precisa usar o resultado aqui? Eu acho que não, a gente precisa também distinguir. Se uma empresa, uma empresa domiciliada no Brasil, compra - tudo isso sempre em aspas - eu sei, naturalmente, que serviço não se compra, serviço não se vende, é prestação, mas não vamos discutir agora essa questão semântica, é mais fácil dizer compra. Então, compra o serviço, ele queria usar isso aqui e chegou à conclusão: "Não, é melhor usar esse serviço, quer dizer, esse projeto que eu comprei na minha subsidiária, na Argentina". Não tem que pagar ISS aqui? Claro que tem que pagar ISS, porque ele foi o tomador, ele recebeu. O que ele faz depois com aquele projeto é problema dele, não é? Na exportação de serviços, aí a questão é diferente, aí a utilização do serviço tem relevância, mas exatamente para efeito da isenção tem a relevância. Para efeito da isenção, o serviço exportado tem que ser utilizado lá fora. Porque se ele é utilizado aqui dentro, evidentemente, que está sujeito a ISS. Só não está sujeito a ISS aqui dentro, porque é utilizado lá fora, é exportação. A mesma coisa da mercadoria, a mercadoria tem que sair do país.

Então, eu acho que são questões, naturalmente, que têm muitos aspectos, muitas peculiaridades, muitas modalidades, mas como regra geral não posso me convencer. Apesar de até colegas, aqui da faculdade, defenderem a opinião de que serviço prestado, exclusivamente, no exterior, naturalmente prestado a tomador residente no Brasil, eles entendem que isso não está na esfera de incidência do ISS, aqui do município, do respectivo município brasileiro.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Prof. Gerd, só para completar o que o Prof. Gerd falou, tem aquele exemplo do campo de golfe, não é? Uma empresa brasileira, do ramo hoteleiro, contratou uma empresa estrangeira para fazer um projeto de um campo de golfe. Essa questão foi até para a Justiça. Aí, então, a prefeitura do local em que foi implantado esse campo cobrou ISS e é devido. Tanto que para fazer esse projeto foram usados serviços de medição desse terreno e etc., de topografia, tudo e que foram encaminhados para que ela fizesse o projeto integral lá fora. Mas fica evidente que é devido o ISS, nesse caso, porque o serviço tem todo o resultado no território nacional.

**Gerd Willi Rothmann:** Muito bem lembrado, porque isso demonstra também um outro aspecto, exatamente protege também o profissional brasileiro.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Exatamente.

**Gerd Willi Rothmann:** Até sobre esse aspecto é mais do que natural. E, claro, o fato de haver outras atividades, por exemplo, de medição--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Levantamento--

**Gerd Willi Rothmann:** Levantamento, etc. e tal--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** De toda a área, topografia.

**Gerd Willi Rothmann:** Isso são os chamados serviços-meio, simplesmente auxiliares daquele serviço--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** É, mas se incorporam na base de cálculo.

**Gerd Willi Rothmann:** Exatamente. Porque são atividades-meio para chegar ao projeto--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Ao resultado.

**Gerd Willi Rothmann:** Ao projeto, que é a atividade-fim, e tudo isso está englobado, é base de cálculo. Então, eu acho que apesar de não ser muito coerente da minha parte, eu acho que a lógica deveria ter também o seu lugar em matéria tributária.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Ricardo? Hiromi?

**Hiromi Higuchi:** Eu queria perguntar, por exemplo, se para representante comercial no exterior, aí não há incidência, não é?

**Gerd Willi Rothmann:** Não, aí é diferente, porque aí... Aí é diferente. Agora, se aqui um escritório faz esse projeto do campo de golfe para o Trump, lá nos Estados Unidos, para ele fazer lá na Flórida, é claramente exportação de serviços. Se faz o projeto para o Trump, para o Trump fazer isso em... Onde é? Parece que tinha lá um projeto, um projeto de... Aqui pertinho de Jundiá. Então, aí evidentemente não é exportação, mesmo que o Trump mande os honorários em dólares para cá, porque aí não é exportação, não é?

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Muito bem. O Ricardo pediu a palavra.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Eu só queria, acho que estou de comum acordo aqui com o Gerd, talvez um ou outro pontinho a gente pudesse divergir, não sei, acho que de uma maneira geral estou de acordo. Mas eu queria pontuar, embora não queira fazer uma interpretação literal, mas eu acho que a lei começa pelas palavras, que ela se refere a serviço proveniente do exterior, ou cuja prestação de serviço tenha se iniciado no exterior e, evidentemente, terminado aqui, não é?

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** É, são duas situações.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** São duas situações, que são situações, embora com terminologias distintas também são usadas como para definição do PIS/COFINS na importação, pela Lei 10865. Lá, ela fala serviço totalmente prestado no exterior, cujo resultado seja verificado no país, ou utilizado no país, ou então exatamente aquele, inicia fora e termina aqui. Lá se refere ao imposto não proveniente... A contribuição, não sobre serviço proveniente, mas é uma contribuição sobre importação. Eu acho que importação e proveniente dá uma ideia de movimento, movimento que pode ser inclusive virtual, pode ser físico, conforme o serviço não tem nem existência física. Mas essa ideia, porque até o importar significa portar de fora para dentro. Então, faz parte da ideia da incidência esse movimento. Por isso quando você tem um serviço – complementando só o que ele falou. Você tem um serviço totalmente praticado no exterior, que não tem esse movimento de fora para dentro, está fora da incidência.

Então, você deu alguns exemplos e eu vou dar outros. Você chegou a situar até a Casa do Advogado. No escritório, a gente tem enfrentado situações as mais variadas possíveis e, às vezes, é difícil você, na prática, você determinar. A lei está clara, mas como é que eu vou determinar na prática? Então, eu gosto muito de usar o exemplo do advogado, digamos um escritório de advocacia no exterior e que presta serviços para empresas, no Brasil. Ele pode prestar o serviço... Tem várias hipóteses. Ele pode responder uma consulta para empresa, aqui no Brasil, sobre algum aspecto contratual, algum aspecto tributário que impacta a empresa, no Brasil. Ele trabalhou totalmente no exterior, ele não veio aqui, não é o caso aí do campo de golfe que veio fazer medição e nem nada. Ele nem veio, ficou lá fora, não precisou de nada do Brasil. É interpretação da lei local, ele manda isso aqui, só que isso é utilizado aqui. Ele mandou o resultado do trabalho, o parecer dele, de lá para cá e foi utilizado aqui.

Esse mesmo escritório de advocacia presta um serviço para essa mesma empresa, para um estabelecimento que ela tem no país dele, ou em outro país. Quer dizer, o resultado do trabalho será utilizado não pela empresa, no Brasil, mas pela empresa de uma controlada, ou em uma filial, em um canteiro de obras. O serviço prestado não veio de lá para cá, foi assumido totalmente no exterior, acho que não é tributável. Uma terceira hipótese: a própria empresa brasileira, com a matriz dela aqui, é objeto de uma ação no exterior. Ela tem que se defender no exterior, o senhor(F) presta serviço, no exterior, de defesa da empresa. O resultado, usando a expressão da Lei do PIS/COFINS e importação, o resultado está sendo verificado, consumido e utilizado no exterior, também não tem essa importação. Há um benefício, claro.

É a mesma coisa que eu usei... Outro dia, eu mencionei o caso do médico, não é? Claro, o sujeito vai lá, é atendido pelo médico fora e volta curado. Ele traz para cá o resultado do atendimento médico lá, mas o resultado imediatamente foi obtido lá fora, certo? Como é o caso que o Hiromi lembrou agora do agente de exportação. A própria Receita Federal entende que não incide PIS/COFINS sobre esse tipo de comissão, de pagamento desse tipo de serviço. Por quê? Porque é totalmente produzido lá fora e consumido lá fora. E é uma situação limítrofe, não é? Porque a empresa, afinal de contas, se ela tem um agente de exportação, ela tem o benefício, aqui no Brasil, de poder fazer a exportação. Então, é uma situação que há ou não há a verificação do resultado aqui? O que prevalece é: não, o resultado é verificado lá, porque o trabalho desse intermediário termina na hora que ele capta o pedido, encaminha o pedido, e isso ocorre no exterior. Eu acho, sempre achei isso, mas de qualquer forma eu entendo que é uma posição bastante difícil. Esta é uma das situações difíceis, cinzentas e até a receita, graças a Deus, não está pondo nenhuma oposição a que não há incidência, nesse caso.

**Gerd Willi Rothmann:** Bom, Ricardo, começando pelo final. Uma situação é para efeito de Imposto de Renda do ISS distinto. Voltando para o seu começo, o proveniente. O proveniente, para mim, é o seguinte: você importar um veículo e esse veículo é proveniente do exterior. Esse proveniente não significa que esse veículo foi produzido, vendido, justamente lá do exterior para cá. Esse veículo, para mim, é proveniente, o proveniente não significa essa... Não é essa ideia de um processo, isso está na segunda parte que se tenha iniciado. Aí sim, aí é diferente, porque aí começa lá e termina o serviço aqui, aí não tem dúvida. O problema é que também incide, porque o proveniente, para mim, simplesmente é a origem e, na origem, não é tributado, pelas próprias regras do Direito Tributário Internacional. É tributado no destino, aí vem outra parte muito importante que você falou, é claro que o tomador precisa receber esse serviço para poder ser, pelo menos em tese, utilizado aqui. Eu digo, em tese, porque falei que ele pode mandar para a Argentina. Mas está excluída dentro dessa conceituação, por exemplo, a situação do profissional no exterior, do representante, que resolve um problema que só existe lá, que é resolvido lá e pronto. Nesse caso, não tem prestação de serviço tributável aqui.

Outra coisa, advogado, infelizmente desculpe, é um desses casos exatamente que confundem, mas não se presta também no ISS... No Imposto de Renda é diferente--

**Ricardo Mariz de Oliveira:** [ininteligível] só no Imposto de Renda, hein? E PIS/COFINS--

**Gerd Willi Rothmann:** Não. Eu sei, eu sei, mas no Imposto de Renda a situação é diferente. Em relação ao ISS, nós temos um regime especial dos advogados, que não pagam sobre o faturamento, que eu saiba, não é? Pelo menos eu nunca paguei sobre o faturamento, sempre tem um regime especial sobre... Entende? Então, aí a coisa muda, é lógico que advogado estrangeiro não é contribuinte desse sistema especial de ISS. Aí é um caso que está fora como, aliás, toda a tributação dessas profissões é atípica, foge a regra, que é exatamente sobre o preço cobrado. Então, eu acho que...

Essa questão da verificação do resultado, na importação, só é importante no sentido de quê? Da mesma forma que a mercadoria tem que entrar no país, também o serviço tem que entrar no país. Acontece que a entrada no país, quando se trata de bens incorpóreos, é um tanto quando difícil de verificar, na mercadoria, no bem corpóreo é diferente. Aí eu tenho toda a... Inclusive, a documentação de importação, etc. e tal. Agora, de qualquer maneira é importante que eu, tomador do serviço aqui, residente, eu posso utilizar esse serviço, aqui no Brasil. Se eu depois utilizo ou não é outro problema, esse ponto.

Agora, quando se fala expressamente da produção do resultado é uma terminologia, uma técnica utilizada na exportação, justamente para justificar a isenção. É justamente isso. Agora, no inverso, a conotação é diferente. No inverso, não vai até os detalhes do aproveitamento do resultado, que se entra justamente no ISS, na exportação, ou naquilo que se chama de CONTRIN, não é? Porque COFINS de importação é uma aberração, é contribuição sobre importação e não tem nada a ver com COFINS alíquota. Isso é outra história.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Gerd, voltando ao campo de golfe, admitamos, que feito o projeto, foi entregue o serviço para o tomador, no Brasil.

**Gerd Willi Rothmann:** Exatamente.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** E ele não construiu, desistiu--

**Gerd Willi Rothmann:** Não tem nada a ver.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** O imposto é devido sobre o--

**Gerd Willi Rothmann:** Claro.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** O preço do serviço.

**Gerd Willi Rothmann:** Porque nesse sentido é a prestação do serviço, é a colocação do serviço e não a sua utilização efetiva. Se eu utilizo o projeto como decoração na minha parede, eu vou fazer uma fotografia, ao invés de fazer o campo de golfe é problema meu, o imposto é devido.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Exatamente. Eu estou de acordo, de pleno acordo.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Eu tenho outro exemplo. Tem o projetista do campo de golfe, empresa brasileira, o clube contrata uma construtora americana, para vir construir o campo de golfe. Ela, por sua vez, contrata lá fora um projetista, que faz o projeto para ela e o projeto é utilizado aqui dentro, pela construtora. O trabalho do projetista não é tributável, poderá, vai estar embutido no preço depois da construção do campo de golfe. Mas aquele trabalho específico não é tributado, porque ele foi contratado por uma pessoa no exterior, foi entregue no exterior para ela, com base nele poder vir e executar o trabalho aqui, entendeu?

**Gerd Willi Rothmann:** Ricardo.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Até se não houver a realização da obra, no Brasil, por uma razão, não... O fato é neutro, não tem tributação nenhuma no país.

**Gerd Willi Rothmann:** Mas aí, Ricardo, é exatamente a questão da atividade-meio do projeto lá fora e a atividade-fim de construção aqui.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Exato.

**Gerd Willi Rothmann:** Por isso que não há tributação lá fora, porque na verdade está dentro.

**Ricardo Mariz de Oliveira:** Desculpe, eu acho que não tem nada a ver com atividade-meio. Agora, eu vou inverter a situação, vamos supor que esse construtor venha para o Brasil e que para ele construir precisa de um projeto. O próprio cliente, então, dá a atividade-meio que é o projeto para o construtor, mas ele contrata e traz para o Brasil, aí tem incidência. Eu acho que o fato de ser meio ou fim não... Para mim é irrelevante, para mim o que é relevante é haver essa movimentação, eu acho que nós estamos de acordo, não é? É como a mercadoria, comprei a mercadoria, eu, aqui no Brasil comprei, mas não vou trazer para dentro do território nacional, eu vou mandar para a Argentina, por qualquer razão, não tem importação. Então, eu acho que o serviço, a gente tem que mirar no movimento físico, que facilita a visão. Mas, na verdade, o movimento virtual, ele é que é o objeto da incidência, no caso do serviço. Agora, eu acho que voltando à sua primeira colocação: o fato de que o serviço ter sido totalmente prestado no exterior. Isso exclui da tributação? Não, pode haver o serviço totalmente prestado no exterior e ocorrer a incidência aqui, [ininteligível].

**Gerd Willi Rothmann:** Exatamente. Então, eu estou muito tranquilo, porque realmente a regra geral, eu acho que é essa. Tem uma série de tipos, de espécies de serviços, onde a situação tem que ser examinada, não há nem dúvida, mas como regra geral... O que me preocupa é justamente mostrar que o ISS tem a mesma natureza do próprio ICMS. Não tem nenhuma diferença, são dois impostos de consumo, são impostos indiretos. Não são impostos pessoais, não são impostos diretos. Então, é justamente isso.

Agora, tem mil casos que tem ser muito bem examinados, com todos esses detalhes de quem presta e onde são prestados, se é contribuinte ou não é contribuinte. Agora, por exemplo, no caso se importar e se eu aceito, então, que o imposto pode ter sido prestado exclusivamente no exterior. Mas eu importo esse serviço e nesse momento diz a lei, na minha opinião, que o tomador é o responsável pelo pagamento. Eu acho que isso é uma impropriedade, ele não é ainda responsável, ele é o próprio contribuinte.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Ele é o próprio contribuinte.

**Gerd Willi Rothmann:** O próprio contribuinte. Porque o exportador do serviço não é contribuinte, não é?

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Exato.

**Gerd Willi Rothmann:** Aí vêm as teses, assim, lindas: "Não, então, é substituição tributária". Bom, eu só posso substituir quem a rigor é

contribuinte. Então, o substituto é substituto de quem não é contribuinte? Quer dizer--

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Tautologia.

**Gerd Willi Rothmann:** Não, simplesmente levantam hipóteses que em nenhum aspecto, eu acho, têm consistência sistemática, simplesmente é uma impropriedade. Nós sabemos que não sabem fazer lei, não é? Então, fizeram lei errada, ué? Simplesmente colocaram o tomador de serviço importado do exterior como responsável. Quando, na verdade, ele é o próprio contribuinte. Agora, disso vem, tem uma série de consequências. Inclusive, até onde vai a responsabilidade dele? Então, é só supletiva, é só solidária? É solidária com quem não existe, ou seja, o contribuinte, porque esse contribuinte não faz... Quer dizer, entraram em contradições, assim, fenomenais, na minha opinião. Quando, na verdade, é coisa tão simples. Aí por isso que eu acho que é um complô da OAB, viu? É reserva de mercado para os associados.

**Presidente Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Muito bem, meus caros, faltam poucos minutos para as 10h00 e já não temos tempo disponível para estender a discussão. Eu quero agradecer a presença de todos, convocá-los para a reunião da semana que vem, dia 26, quinta-feira. Vamos zerar a pauta, então, não é, Hiromi? Zerar a pauta e começar tudo de novo. Já passar uma pauta... Já antes da quinta-feira já passo, para já se tornar visível, no site do IBDT, a pauta da próxima reunião. Eu vou providenciar isso. Quem tiver algum material importante para discussão, por favor, encaminhe para mim. Muito obrigado e um bom-dia para todos.

FIM

---

*Eu, Jucineia Joaquim de Andrade, estenotipista, declaro que este documento, segundo minhas maiores habilidades, é fiel ao áudio fornecido. Revisado por LB*

**Texto sem revisão dos autores.**

A presente transcrição apenas visa a ampliar o acesso à Mesa de Debates, dada a natureza informal dos debates e a falta de revisão.

O INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO não recomenda que seja a transcrição utilizada como fonte de referência bibliográfica.