

RADAR STOCCHÉ FORBES - TRIBUTÁRIO

Recentes alterações na legislação tributária

EC 87/2015 altera a incidência do ICMS sobre operações interestaduais a consumidor final

Foi promulgada a Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou as regras de incidência do ICMS em operações interestaduais destinadas ao consumidor final, tais como as vendas realizadas no âmbito do comércio eletrônico.

Antes das alterações feitas pela EC 87/2015 ao art. 155, § 2º, da CF/88, o ICMS incidente sobre as operações interestaduais destinadas a consumidor final era integralmente recolhido ao Estado de origem das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados e cobrado com base na alíquota interna estabelecida pelo Estado. Assim, o Estado em que se situava o consumidor final não fazia jus a qualquer parcela ou cobrança do ICMS em relação a essas operações. Tal situação gerava inúmeras discussões entre os entes federativos, na medida em que os Estados de origem das mercadorias ou serviços envolvidos em operações interestaduais costumam ser os mais desenvolvidos.

Nesse contexto, a EC 87/2015 teve como propósito “redistribuir” o ICMS devido nessas operações, de modo que o Estado de destino da mercadoria ou do serviço fique com uma parcela do imposto. Logo, a emenda constitucional estipulou que ao Estado de origem cabe a cobrança do imposto com base na alíquota interestadual (que pode ser de 4%, 7% ou 12%), competindo ao Estado de destino a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Todavia, a partilha dessa diferença ao Estado de destino ocorrerá de modo gradual entre 2015 e 2019. De acordo com a redação do art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, atribuída pela EC 87/2015, a distribuição do valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual ocorrerá conforme demonstrado abaixo:

Ano	Estado de destino	Estado de origem
2015	20%	80%
2016	40%	60%
2017	60%	40%
2018	80%	20%
A partir de 2019	100%	-

No entanto, oportuno notar que há uma incongruência temporal com relação às alterações provocadas pela EC 87/2015, uma vez que há previsão de tratamento específico ao ano de 2015, ao passo que a EC 87/2015 somente produzirá efeitos a partir do final de março de 2016. Portanto, não está claro se o tratamento previsto para 2015 acima seria simplesmente não aplicável, ou se haveria uma redistribuição proporcional dos percentuais acima, de modo que a transição se dê entre 2016 e 2020.

Decreto reestabelece a alíquota zero de PIS e COFINS sobre receitas de variações cambiais e de operações de *hedge* e regulamenta alteração do regime de reconhecimento de variações cambiais

O Decreto nº 8.451/2015 reduziu novamente a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de:

- variações monetárias de operações de exportação e de obrigações contraídas (tais como empréstimos e financiamentos); e
- operações de *hedge*, realizadas em bolsa ou no mercado de balcão organizado, destinadas exclusivamente à proteção contra riscos de flutuação cambial, e desde que estejam relacionadas, cumulativamente, às atividades operacionais da sociedade e a seus direitos ou obrigações.

Vale lembrar que, em 01.04.2015, o Decreto nº 8.426/2015 havia majorado as alíquotas de PIS e COFINS sobre receitas financeiras em geral, de 0% para 0,65% e 4%, respectivamente, a partir de 01.07.2015. Referido Decreto causou inúmeras discussões no que tange à legalidade do aumento das alíquotas por meio de decreto e, especialmente, a incidência das contribuições sobre receitas decorrentes de variação cambial e de operações com *hedge*, uma vez que essas receitas podem não representar um efetivo resultado econômico positivo para os contribuintes.

Além disso, o Decreto nº 8.451/2015 também definiu o que se considera por “elevada oscilação de taxa de câmbio”, para fins de alteração do regime de reconhecimento da variação cambial.

A MP nº 2.158-35/2001 determina que, como regra, as variações monetárias devem ser apuradas pelo regime de caixa para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ, CSL, PIS e COFINS. No entanto, garantiu-se ao contribuinte a opção pela apuração conforme o regime de competência, opção essa que deve ser exercida no mês de janeiro e que implica na sua adoção para todo o ano-calendário. Ademais, estipulou-se que a alteração do regime de reconhecimento no decorrer do ano-calendário estaria restrita às hipóteses em que ocorresse elevada “oscilação da taxa de câmbio”, conforme o percentual determinado pelo Poder Executivo. Contudo, tal percentual não havia sido definido até a promulgação do decreto em comento.

Nesse contexto, o Decreto nº 8.451/2015 regulamentou essa matéria, determinando o seguinte:

- considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, com base no valor do dólar americano para venda apurado pelo Banco Central, aquela que, no período de um mês-calendário, seja superior a 10% (comparando-se as taxas do primeiro e último dia do mês), seja positiva ou negativa;
- o direito de alteração do regime de reconhecimento deve ser exercido no mês-calendário seguinte ao da ocorrência da elevada oscilação da taxa de câmbio e na forma definida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- o novo regime de reconhecimento deve ser aplicado a todo o ano-calendário, sendo que cada mês-calendário em que ocorrer elevada oscilação da taxa de câmbio corresponde uma possibilidade de alteração do regime; e
- em caso de ter ocorrido elevada oscilação da taxa de câmbio nos meses de janeiro a maio de 2015, a alteração poderá ser feita em junho do mesmo ano.

Nessa linha, o Decreto nº 8.451/2015 configura medida importante para a mitigação dos efeitos nocivos causados pela majoração das alíquotas do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras, notadamente para aqueles contribuintes cujas operações envolvem riscos de natureza cambial e que buscam se proteger de tais riscos por meio de operações de *hedge*.

Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”)

Turmas do CARF se posicionam de maneira diversa em relação à incidência da contribuição previdenciária sobre bônus de contratação

Recentemente o CARF proferiu duas decisões divergentes em relação à incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa a título de bônus de contratação (“*hiring bonus*”).

Por meio do Acórdão 2403-002.938, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF reconheceu a não incidência da contribuição previdenciária sobre o valor pago pela empresa no momento da contratação de novos empregados.

A maioria dos conselheiros que integram a Turma entendeu que o pagamento de *hiring bonus* tem natureza de verba indenizatória, cujo objetivo seria indenizar o profissional contratado pelo pedido de demissão de outra empresa. O julgado ressalta que, em tais casos, não haveria a prestação de qualquer serviço que justificasse a incidência da contribuição previdenciária (o entendimento já havia sido formalizado no acórdão 2301-003.392, proferido em 2013).

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção Julgamento, todavia, proferiu decisão em sentido contrário (acórdão 2301-004.355), reconhecendo caráter remuneratório do de *hiring bonus* e, consequentemente, a incidência da contribuição previdenciária sobre o pagamento. Para a unanimidade dos conselheiros que participaram do julgamento, a incidência ou não da contribuição dependeria da voluntariedade/compulsoriedade do pagamento. Considerando que o pagamento do *hiring bonus* teria sido determinante para atrair o profissional contratado, os conselheiros entenderam se tratar de pagamento compulsório e, portanto, sujeito à incidência da referida contribuição.

Diferentemente do que ocorreu no primeiro julgado, a decisão formalizada pelo acórdão 2301-004.355 não analisou a existência ou não de caráter contraprestacional, ou a eventualidade do pagamento.

Diante da existência de posicionamento divergente entre turmas diversas, provavelmente a questão será pacífica pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, instância superior do CARF.

CARF volta a analisar a possibilidade de amortização fiscal de ágio para determinação da base de cálculo da CSL

Por meio do acórdão 1402-001.950, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF voltou a analisar as regras de aproveitamento fiscal do ágio para fins de apuração da base de cálculo da CSL.

No caso analisado, para fins exclusivos da apuração da CSL, o contribuinte deixou de adicionar ao lucro líquido do período os valores relativos à amortização contábil do ágio pago na aquisição de participação societária. Diante do cenário descrito, as autoridades fiscais entenderam que referida prática contraria o disposto no artigo 391 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), que determina que as contrapartidas da amortização fiscal do ágio não devem ser computadas na determinação do lucro real, a não ser no caso alienação ou liquidação do investimento (inclusive por meio de incorporação).

Em sua defesa, o contribuinte alegou que o referido artigo 391 do RIR/99 seria aplicável exclusivamente ao IRPJ, não existindo qualquer dispositivo legal que estipule o mesmo tratamento para CSL.

Ao analisar o caso, o CARF entendeu que são aplicáveis à apuração da base de cálculo e pagamento da CSL as mesmas normas vigentes para apuração e pagamento do IRPJ. Nesse sentido, por maioria de votos, a Turma manteve o auto de infração lavrado contra o contribuinte para exigir a CSL recolhida a menor por conta da prática adotada equivocadamente.

Tal decisão solidifica posição majoritária que vem sendo adotada pelo CARF em relação às regras aplicáveis à CSL no caso de amortização de ágio. Contudo, ainda existe no tribunal, ainda que de forma minoritária, entendimentos nos sentido de que, para fins de apuração da base de cálculo da CSL, (i) não existe impedimento legal para amortização fiscal do ágio antes da alienação ou liquidação do investimento; ou (ii) não existe autorização legal para amortização fiscal do ágio em qualquer momento.

CARF volta a afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre Planos de *Stock Options*

A 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção do CARF julgou recentemente mais três processos em que se discutia a incidência de contribuições previdenciárias sobre ações transferidas aos beneficiários de planos de opções, usualmente chamados de *stock options*.

No primeiro processo (acórdão nº 2401-003.891), os conselheiros do CARF entenderam que o plano de opções outorgado pelo contribuinte aos seus administradores e empregados teria natureza de remuneração e, de tal maneira, o valor das ações

transferidas aos beneficiários do plano de opções deveria ser incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias. No entender dos conselheiros, (i) o valor de exercício do direito de opção (R\$ 1,00) substancialmente inferior ao de mercado (R\$ 23,06), (ii) a possibilidade de o contribuinte autuado emprestar os valores necessários à aquisição das ações e (iii) o estabelecimento de metas relacionadas ao desempenho individual dos profissionais indicariam a ausência de risco por parte do beneficiário do plano de opções e o seu caráter remuneratório.

Contudo, os conselheiros, por unanimidade, votaram pelo provimento do recurso voluntário apresentado pelo Contribuinte e pelo consequente afastamento do auto de infração em decorrência de erro quanto à determinação do fato gerador. No caso em comento, a autoridade fiscal alegou que o fato gerador das contribuições previdenciárias supostamente incidentes sobre as ações transferidas seria o vencimento do período de carência para o exercício da opção (*vesting*), independentemente do efetivo exercício da opção pelo beneficiário do plano. Os conselheiros, entretanto, entenderam que o fato gerador das contribuições previdenciárias nessa espécie de operação ocorreria no momento do exercício da opção de compra.

Já nos dois outros processos (acórdãos nº 2401-003.890 e 2401-003.888), em que se discutiam planos de opção de um mesmo contribuinte, os conselheiros, por maioria, entenderam que, em virtude das características intrínsecas dos planos de opções, o valor das ações transferidas no âmbito dos referidos

planos não deveriam integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nos acórdãos restou consignado que (i) o preço de exercício do direito de opção baseado em média de pregões realizados no período mínimo de um mês e (ii) a existência de período de dois anos para o beneficiário dos planos poderem dispor livremente de parte das ações adquiridas (*lock up*) indicariam a natureza mercantil das operações e afastariam o argumento trazido pela autoridade fiscal no sentido de que os planos de opções teriam natureza de remuneração.

Diante desses novos precedentes, pode-se afirmar que as características dos planos de opção são extremamente relevantes para a configuração ou não de natureza remuneratória para fins de incidência das contribuições previdenciárias, de forma que se mostra indispensável analisar detalhadamente planos de benefícios atualmente em vigor e eventuais planos a serem concedidos como forma de mitigar potenciais riscos.

Decisões em Processos de Consulta

Receita tributável na permuta de imóveis realizada por pessoa jurídica no lucro presumido

Por meio da Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (“COSIT”) nº 77/2015, a Receita Federal do Brasil (“RFB”) reiterou o entendimento já manifestado pelas autoridades fiscais de que na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica sujeita ao IRPJ/CSLL com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, o valor do imóvel recebido em permuta – seja unidade pronta ou a construir – constitui receita bruta tributável.

A referida Solução de Consulta COSIT é inteiramente fundamentada no Parecer Normativo COSIT nº 9/2014, que determina que a permuta de imóveis está sujeita às mesmas disposições relativas às operações de compra e venda, conforme estabelece o Código Civil, e que, tendo em vista que a receita bruta compreende o produto da venda nas operações de conta própria, o valor do imóvel recebido em permuta por pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias compõe a receita bruta, integrando a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

O entendimento da RFB fundamenta-se no argumento de que os conceitos trazidos pela Instrução Normativa (“IN”) nº 107/1988 – que disciplina os aspectos fiscais da permuta de imóveis e determina que na permuta sem pagamento de torna não há resultado a tributar – são aplicáveis unicamente ao regime de apuração do

lucro real, em que os valores contábeis dos imóveis permutados se anulam. Em síntese, a RFB argumenta que a IN nº 107/1988 trata apenas de situações de apuração de lucro na forma de receita menos custo.

Com base nessa interpretação restritiva, a RFB conclui que, no regime de lucro presumido, o custo do imóvel entregue na permuta não afeta a base de cálculo do IRPJ/CSLL e, por tal motivo, o resultado não seria neutro para fins fiscais. Além disso, a RFB entende que o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, deve ser aquele discriminado no instrumento representativo da operação de permuta.

Não obstante a manifestação das autoridades fiscais, o CARF já proferiu decisões em sentido contrário ao entendimento da RFB, estendendo o tratamento previsto na IN nº 107/1988 a empresas que apuram o IRPJ e a CSLL com base no lucro presumido. Dessa forma, considerando que a matéria é controversa nas cortes administrativas e judiciais, os riscos devem ser avaliados em toda operação de permuta de imóveis envolvendo pessoa jurídica dedicada a atividades imobiliárias que apure o IRPJ/CSLL com base no regime de lucro presumido.

Comprovação da quitação de tributos devidos nas remessas ao exterior

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 110/2015, a RFB voltou a analisar questionamento sobre a possibilidade de a comprovação da quitação de tributos devidos nas remessas de recursos ao exterior, exigida pelo artigo 880 do RIR/99, ser realizada por Declaração de Compensação (“DCOMP”).

O tema foi recentemente analisado na Solução de Consulta COSIT nº 60/2015, em que a RFB manifestou o entendimento de que a quitação dos tributos devidos nas respectivas operações de remessa ao exterior deve ser demonstrada por meio de comprovante de pagamento.

Naquela oportunidade, a RFB sustentou posição demasiadamente restritiva, afastando a possibilidade de a demonstração de quitação dos tributos se dar por DCOMP, sob os argumentos de que (i) a redação do artigo 880 do RIR/99 menciona “prova de pagamento” e, de acordo com o CTN, pagamento e compensação não se confundem; e (ii) a compensação é passível de cancelamento pela RFB sem conhecimento da instituição financeira, a qual

não teria meios para verificar o cumprimento do artigo 880 do RIR/99.

Na Solução de Consulta COSIT nº 110/2015, contudo, a RFB esclareceu que o artigo 880 do RIR/99 tem fundamento no artigo 125 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 e no parágrafo único do artigo 57 da Lei nº 4.595/1964, e que ambos os dispositivos foram editados antes do CTN, quando a expressão “pagamento” era a única conhecida para a finalidade de defesa do crédito tributário. Dessa forma, concluiu que o artigo 880 do RIR/99 deve ser interpretado conforme o artigo 170 do CTN e o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, que trazem regras a ele supervenientes e que tratam a compensação como hipótese especial de extinção de créditos tributários.

Com base nesse entendimento, a RFB determinou expressamente a reforma da Solução de Consulta COSIT nº 60/2015, garantindo que nas operações de câmbio efetuadas por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil relativas a remessas de rendimentos para o exterior, a comprovação da quitação de tributos pode ser realizada por DCOMP.

Créditos de PIS e COFINS no regime cumulativo em operações de tributação concentrada ou monofásica

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 108/2015, a RFB analisou questionamento de contribuinte em relação à possibilidade de tomada de créditos de PIS e COFINS em operações realizadas por pessoa jurídica sujeita ao regime cumulativo das referidas contribuições que promova a importação para posterior venda no mercado interno de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos a alíquotas majoradas das contribuições.

As operações de importação de determinados produtos e perfumaria, de toucador ou de higiene estão sujeitas às alíquotas majoradas de 3,52% e 16,48% de PIS e COFINS, respectivamente, conforme parágrafo 2º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, e as posteriores operações de venda no mercado interno estão sujeitas às alíquotas concentradas de 2,2% de PIS e 10,3% de COFINS, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000.

Em decorrência das alíquotas diferenciadas acima mencionadas, o contribuinte sustenta que, caso as pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo de PIS e COFINS não façam jus a créditos das contribuições sobre as referidas operações de importação, a cadeia de importação e venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal seria demasiadamente onerosa. Além disso, o contribuinte alegou a existência de regime especial, que permitiria a tomada de créditos das contribuições

em operações que envolvam a importação com alíquota majorada e venda interna sob o regime concentrado mesmo na hipótese de o contribuinte se sujeitar ao regime cumulativo de PIS e COFINS.

O contribuinte sustentou que o regime especial estaria previsto no caput do artigo 17 da Lei nº 10.865/2004, que dispõe que *“pessoas jurídicas pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos § 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos (...)”*, e que não haveria restrição expressa ao seu aproveitamento por pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo das contribuições.

Ao analisar o questionamento, a RFB manifestou posição contrária àquela defendida pela consultante e concluiu pela impossibilidade do reconhecimento de créditos de PIS e COFINS nas operações de importação realizadas por pessoa jurídica sujeita ao regime cumulativo do PIS e da COFINS, com base no argumento de que a interpretação sistemática da legislação de regência das contribuições permitiria concluir que o direito ao crédito depende, primordialmente, do fato de a pessoa jurídica estar sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições.

Em outras palavras, a RFB concluiu que o caput do artigo 17 da Lei nº 10.865/2004 não deve ser analisado fora do contexto das disposições dos artigos 2º e 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Note-se que, a despeito de a RFB não ter fundamentado a Solução de Consulta de maneira aprofundada, nos parece que a conclusão sobre a impossibilidade de tomada de créditos de PIS e COFINS foi acertada.

Decisões do Poder Judiciário

TRF-4 autoriza a inclusão das receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus na base de cálculo do REINTEGRA

A 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por meio de acórdão que julgou Apelação e Reexame Necessário interpostos pela Fazenda Nacional (APEL/REEX nº 5041071-70.2014.404.7108/RS), firmou entendimento no sentido de que devem ser incluídas nos benefícios do REINTEGRA as receitas decorrentes de vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus e demais Áreas de Livre Comércio.

O REINTEGRA, originalmente instituído pela Lei nº 12.546/2011, é incentivo fiscal que prevê a possibilidade de aproveitamento de crédito a ser apurado mediante a aplicação de percentual sobre as receitas oriundas de exportação. O objetivo de tal benefício seria a eliminação do resíduo tributário federal incidente na cadeia produtiva e o estímulo às operações de exportação. A vigência de tal programa havia se encerrado em Dezembro de 2013, tendo sido reinstituída pelo art. 21 da Lei nº 13.043/2014.

No caso em questão, o contribuinte pleiteava, para fins do REINTEGRA a equiparação das exportações

Isso porque, há vedação expressa à apropriação de créditos das contribuições por pessoa jurídica sujeita ao regime cumulativo no parágrafo 8º do próprio artigo 17 da Lei nº 10.865/2004, que dispõe que as regras de seu caput são aplicáveis somente às pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS.

Às vendas para a Zona Franca de Manaus e demais Áreas de Livre Comércio.

Tal entendimento foi ratificado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que rejeitou as alegações trazidas pela Fazenda Nacional no sentido de que o regramento específico do REINTEGRA consideraria transação apenas para o exterior, seja ela direta ou por meio de empresa comercial exportadora.

Muito embora seja um precedente isolado e ainda passível de recurso, o posicionamento adotado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região está em linha com o que já havia decidido o STJ em casos análogos (que versavam, por exemplo, sobre a imunidade ao PIS e à COFINS incidentes sobre as receitas oriundas de vendas para a Zona Franca de Manaus).

Equipe responsável pela elaboração do Radar Stocche Forbes – Tributário

RENATO SOUZA COELHO
E-mail: rcoelho@stoccheforbes.com.br

GABRIEL OURA CHIANG
E-mail: gchiang@stoccheforbes.com.br

JULIANA CARVALHO DE MELLO RIBEIRO
E-mail: jribeiro@stoccheforbes.com.br

MARINA JAKUSVIKE VENEGAS
E-mail: mvenegas@stoccheforbes.com.br

DANIEL VIDAL BARBOSA PINTO
E-mail: dbarbosa@stoccheforbes.com.br

JOÃO HENRIQUE SALGADO NOBREGA
E-mail: jnobrega@stoccheforbes.com.br

MARCOS DE ALMEIDA PINTO
E-mail: malmeida@stoccheforbes.com.br

RENATO LISIERI STANLEY
E-mail: rstanley@stoccheforbes.com.br

Radar

Stocche Forbes

O Radar Stocche Forbes – Tributário tem por objetivo informar nossos clientes e demais interessados sobre os principais temas que estão sendo discutidos atualmente nas esferas administrativa e judicial, bem como as recentes alterações legislativas em matéria tributária.

Esse boletim tem caráter meramente informativo e não deve ser interpretado como um aconselhamento legal.

STOCHE FORBES

São Paulo

Centro Empresarial Cidade Jardim
Av. Magalhães de Castro, 4800
18º andar - Torre 2 - Edifício Park Tower
05676-120 São Paulo-SP - Brasil
+55 11 3755-5400

Rio de Janeiro

Rua da Assembleia nº10 - sala 3201 - Centro
20011-901 Rio de Janeiro RJ
+55 21 3974 1250

stoccheforbes.com.br