

STOCHE FORBES

ADVOGADOS

A nighttime photograph of a city street, likely in Hong Kong, featuring tall skyscrapers with illuminated windows and light trails from traffic. The image is partially obscured by large, overlapping red and dark red geometric shapes that create a dynamic, abstract background.

2018
RADAR TRIBUTÁRIO

EQUIPE RESPONSÁVEL

MARCOS VINÍCIUS PASSARELLI PRADO

RENATO SOUZA COELHO

CAMILA RIECHERT MILLARD

GABRIEL OURA CHIANG

JULIANA MARIA VARGAS DIAS SALLOUTI

MARINA JACUVISKE VENEGAS

MELISSA M. DE C. FORTES LOPES

PAULO DE FIGUEIREDO F. PEREIRA LEITE

RENATA DUARTE BREGALDA

RENATO LISIERI STANLEY

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

APRESENTAÇÃO

Esta Coletânea de Legislação e Jurisprudência Tributária, elaborada pela equipe de Direito Tributário do Stocche Forbes Advogados, tem por objetivo informar seus clientes e demais interessados sobre os principais temas que foram discutidos durante o ano de 2017, nas esferas administrativa e judicial, bem como as alterações legislativas relevantes ocorridas em matéria tributária.

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

SUMÁRIO

EQUIPE RESPONSÁVEL	1
APRESENTAÇÃO	3
SIGLAS E ABREVIATURAS	17
1. LEGISLAÇÃO FEDERAL	23
CAPÍTULO I - IMPOSTO DE RENDA	23
I.1. APROVADA CONVENÇÃO PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO ENTRE BRASIL E RÚSSIA	23
CAPÍTULO II - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS	24
II.1. REVOGADA A ALÍQUOTA ZERO DE IOF INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES COM COOPERATIVAS DE CRÉDITO	24
CAPÍTULO III - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	24
III.1. ALTERADAS AS REGRAS RELATIVAS A CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E COFINS-IMPORTAÇÃO	24
CAPÍTULO IV - ÓLEO E GÁS	26
IV.1. GOVERNO FEDERAL TRAZ NOVOS BENEFÍCIOS AO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS	26
CAPÍTULO V - PROGRAMAS ESPECIAIS DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA	29
V.1. PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PRT)	29
V.2. PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PERT)	29
V.3. PUBLICADO O ADI QUE TRATA DA INCLUSÃO DE DÉBITOS COMPENSADOS NO PERT	31
CAPÍTULO VI - DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	32
VI.1. INTRODUZIDAS REGRAS SOBRE A DECLARAÇÃO PAÍS-A-PAÍS (COUNTRY BY COUNTRY REPORT)	32

VI.2. PADRÃO DE DECLARAÇÃO COMUM (<i>COMMON REPORTING STANDARD</i>) É INSTITUÍDO NO BRASIL	35
VI.3. <i>HOLDINGS</i> AUSTRIACAS COM ATIVIDADE ECONÔMICA SUBSTANTIVA E O REGIME FISCAL PRIVILEGIADO	36
VI.4. AJUSTADA NORMA SOBRE GANHO DE CAPITAL DEVIDO POR RESIDENTE NO EXTERIOR	36
CAPÍTULO VII – PROCESSO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO	37
VII.1. FIXADO NOVO LIMITE PARA INTERPOSIÇÃO DE RECURSO DE OFÍCIO.....	37
VII.2. REGULAMENTADO O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE RECONHECIMENTO DE RESPONSABILIDADE - PARR.....	38
VII.3. REGULAMENTADO OS PROCEDIMENTOS PARA NULIDADE DOS EFEITOS DE ATOS ADMINISTRATIVOS QUE MODIFIQUEM OU ADOTEM NOVOS MÉTODOS OU CRITÉRIOS CONTÁBEIS.....	39
CAPÍTULO VIII – REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA DE RECURSOS	41
VIII.1. REABERTO O PRAZO PARA A REGULARIZAÇÃO DE ATIVOS NO EXTERIOR	41
VIII.2. MANIFESTAÇÃO DA PGFN A RESPEITO DO SIGILO DE INFORMAÇÕES PRESTADAS NO ÂMBITO DO RERCT.....	43
CAPÍTULO IX – ASSUNTOS DIVERSOS.....	45
IX.1. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE BENEFICIÁRIOS FINAIS	45
IX.2. DISCIPLINADA A TRIBUTAÇÃO DE “INVESTIDORES-ANJO”.....	48
IX.3. ATUALIZADAS AS REGRAS PARA RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO, RESSARCIMENTO E REEMBOLSO DE TRIBUTOS.....	49
IX.4. REGULAMENTADA A OBRIGATORIEDADE DE PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS A OPERAÇÕES LIQUIDADAS EM ESPÉCIE	50

2. LEGISLAÇÃO ESTADUAL	52
2.1. NACIONAL	52
CAPÍTULO I - ICMS	52
I.1. PUBLICADA A LEI COMPLEMENTAR QUE CONVALIDOU BENEFÍCIOS DE ICMS	52
I.2. REJEITADO VETO PRESIDENCIAL PARA A CARACTERIZAÇÃO DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO	53
I.3. APROVADO CONVÊNIO QUE CONVALIDA E REGULAMENTA A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS	54
2.2. SÃO PAULO	57
CAPÍTULO I - ICMS	57
I.1. PPD E ALTERAÇÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	57
I.2. PROGRAMA ESPECIAL DE PARCELAMENTO DO ICMS NO ESTADO DE SÃO PAULO – PEP DO ICMS	60
I.3. PUBLICADO DECRETO QUE DETERMINA A INCIDÊNCIA DE ICMS NAS SAÍDAS DE BENS OU MERCADORIAS DIGITAIS	62
3. LEGISLAÇÃO MUNICIPAL	64
3.1. NACIONAL	64
CAPÍTULO I - ISS	64
I.1. LEI COMPLEMENTAR TRAZ NOVAS ATIVIDADES SUJEITAS AO ISS	64
I.2. REJEITADO O VETO PRESIDENCIAL PARA A INCIDÊNCIA DO ISS EM DETERMINADOS SETORES	65
3.2. SÃO PAULO	67
CAPÍTULO I - ISS	67
I.1. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO REGULAMENTA TRIBUTAÇÃO DE STREAMING	67

CAPÍTULO II – ASSUNTOS DIVERSOS.....	68
II.1. LEI MUNICIPAL DE SÃO PAULO INSTITUI COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO NA RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS.....	68
3.3. RIO DE JANEIRO.....	69
CAPÍTULO I – ISS.....	69
I.1. ALTERADAS A ALÍQUOTA PADRÃO DO ITBI, AS REGRAS DE COBRANÇA DO IPTU, BEM COMO INTRODUZIDAS AS HIPÓTESES DE COBRANÇA DE ISS SOBRE SERVIÇOS DE <i>STREAMING</i> DE VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE.....	69
CAPÍTULO II – ASSUNTOS DIVERSOS.....	70
II.1. PROGRAMA CONCILIA RIO	70
1. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	75
CAPÍTULO I – ICMS.....	75
I.1. AFASTADA A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS	75
CAPÍTULO II – ISS.....	75
II.1. EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL, STF REVÊ O CONCEITO DE SERVIÇO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE ISS.....	75
CAPÍTULO III – IPTU	77
III.1. ANALISADA A CONSTITUCIONALIDADE DO IPTU SOBRE TERRENOS EM CONCESSÃO	77
2. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ).....	78
CAPÍTULO I – Ganho de Capital.....	78
I.1. RECONHECIDA A ISENÇÃO DE IR SOBRE GANHO DE CAPITAL APURADO NA VENDA DE IMÓVEIS RESIDENCIAIS.....	78
CAPÍTULO II – ISS.....	79

II.1. AFASTADA A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS PARA CONTRATANTE LOCALIZADO NO EXTERIOR.....	79
3. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL.....	80
3.1. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO (“TRF2”)....	80
CAPÍTULO I – GANHO DE CAPITAL.....	80
I.1. ANALISADA A APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL COM BASE EM VALOR HISTÓRICO EM REAIS	80
CAPÍTULO II – PROCESSO E PROCEDIMENTO	81
II.1. ANALISADA A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM HIPÓTESE DIVERSA DAQUELA PREVISTA NA LEF.....	81
3.2 TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO (“TRF3”) ..	83
CAPÍTULO I – IRPJ/CSL.....	83
I.1. ANÁLISE DA DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSL DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE JCP	83
CAPÍTULO II – PIS/COFINS – IMPORTAÇÃO.....	84
II.1. ANALISADO O ÔNUS DA PROVA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR	84
CAPÍTULO III – PROCESSO E PROCEDIMENTO.....	85
III.1. ANALISADA OBRIGATORIEDADE DE JULGAMENTO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS NO PRAZO DE ATÉ 360 DIAS.....	85
4. DECISÕES DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO.....	86
CAPÍTULO I - ISS	86
I.1. TJ/SP AFASTA HIPÓTESE DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISS.....	86
5. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF	88

5.1. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF	88
CAPÍTULO I - IRPJ E CSL	88
I.1. CSRF JULGA A ADIÇÃO DE ÁGIO NA BASE DE CÁLCULO DA CSL ANTES DE EVENTO DE REALIZAÇÃO	88
I.2. ANALISADA A POSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A SÓCIOS DIRETORES EM CASO DE ÁGIO INTERNO	89
I.3. VEDADA A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO EM OPERAÇÃO COM EMPRESA VEÍCULO	90
I.4. GLOSA DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO	91
I.5. CSRF CONSIDERA PAGAMENTO DE JUROS VINCULADOS A DPL DE SÓCIOS INDEDUTÍVEL	93
I.6. LIMITES DE DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PAGOS A BENEFICIÁRIOS NACIONAIS SÃO ANALISADOS PELA CSRF	94
I.7. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES ENSEJA GANHO TRIBUTÁVEL	95
CAPÍTULO II - PIS E COFINS	96
II.1. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE DESPESAS COM FRETE PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UM MESMO CONTRIBUINTE	96
II.2. PIS E COFINS NA DESMUTUALIZAÇÃO DA BOLSA DE VALORES	96
II.3. CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS	98
CAPÍTULO III - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	100
III.1. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PAGAMENTOS DE PLR NO CASO DE ACORDO CELEBRADO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	100
CAPÍTULO IV - STOCK OPTION	101
IV.1. PELA PRIMEIRA VEZ, A CSRF ANALISA A INCIDÊNCIA DO IRRF SOBRE OS PLANOS DE STOCK OPTION	101

IV.2. CSRF ANALISA, PELA PRIMEIRA VEZ, A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS PLANOS DE <i>STOCK OPTION</i>	103
CAPÍTULO V – USUFRUTO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA..	104
V.1. USUFRUTO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS	104
CAPÍTULO VI – SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.....	106
VI.1. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA BAHIA CONFIGURA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO	106
CAPÍTULO VII – REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA	107
VII.1. DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADES DE GRUPO ECONÔMICO EM DIFERENTES EMPRESAS.....	107
CAPÍTULO VIII – OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS.....	108
VIII.1. CONDOMÍNIO QUE EXERCE ATIVIDADE EMPRESARIAL POSSUI SUJEIÇÃO PASSIVA DE TRIBUTOS	108
CAPÍTULO IX – MULTAS.....	110
IX.1. CONFIGURAÇÃO DE DOLO EM PREENCHIMENTO INCORRETO DE DCTF.....	110
IX.2. MULTA AGRAVADA APLICADA À AUSÊNCIA DE ESCLARECIMENTOS EM RESPOSTA A INTIMAÇÕES DA AUTORIDADE FISCAL.....	110
5.2 PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO - CARF	112
CAPÍTULO I – IRPJ E CSL.....	112
I.1. OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO É VALIDADA POR CÂMARA BAIXA DO CARF	112
I.2. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO DECORRENTE DE AQUISIÇÃO DE CARTEIRA DE RECEBÍVEIS E DE CLIENTES	114
I.3. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM OPERAÇÃO COM PERMUTA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA	115

I.4. SIMULAÇÃO EM CASO DE TRANSFERÊNCIA DE RECEITA ENTRE SOCIEDADES DO MESMO GRUPO.....	116
I.5. OPERAÇÃO DE REDUÇÃO DE CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA COM POSTERIOR ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO PELA PESSOA FÍSICA.....	117
I.6. DEDUÇÃO DE MULTAS NÃO TRIBUTÁRIAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSL.....	118
I.7. DEDUÇÃO DE DESPESAS RELATIVAS A DESCONTOS CONCEDIDOS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS EM RENEGOCIAÇÕES DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO.....	119
I.8. EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA DE PRÊMIOS E REPASSES OBRIGATÓRIOS NA EXPLORAÇÃO DE JOGOS DE AZAR.....	120
CAPÍTULO II – PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.....	121
II.1. PLR PAGO A DIRETORES EMPREGADOS COM PODER DE GESTÃO.....	121
CAPÍTULO III – FUNDOS DE INVESTIMENTOS.....	122
III.1. DESCONSIDERAÇÃO DE FIP SOB ARGUMENTO DE TER SIDO CONSTITUÍDO PARA VIABILIZAR O DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.....	122
CAPÍTULO IV – OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS.....	123
IV.1. TRIBUTAÇÃO DE ALUGUÉIS RECEBIDOS POR ADMINISTRADORAS DE SHOPPING CENTER SEM NOME DOS PROPRIETÁRIOS DOS EMPREENDIMENTOS.....	123
IV.2. RECEITA DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA NA VENDA DE IMÓVEL CONTABILIZADO COMO ATIVO PERMANENTE.....	124
5.3. SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO - CARF.....	126
CAPÍTULO I – IRPJ/CSL.....	126
I.1. IRPF SOBRE GANHO DE CAPITAL EM OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.....	126
CAPÍTULO II – STOCK OPTION.....	128

II.1. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM PLANO DE <i>STOCK OPTION</i>	128
CAPÍTULO III – FUNDOS DE INVESTIMENTOS.....	129
III.1. DIFERIMENTO DE TRIBUTAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL COM O USO DE FIP	129
CAPÍTULO IV – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	130
IV.1. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE BONIFICAÇÕES PAGAS A DISTRIBUIDORES.....	130
CAPÍTULO V – PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.....	131
V.1. PLR A DIRETORES ESTATUTÁRIOS.....	131
V.2. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PAGAMENTO DE PLR NA FORMA DE EMPRÉSTIMO.....	132
V.3. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NO PAGAMENTO DE PLR QUE DESRESPEITA A PERIODICIDADE PREVISTA EM LEI.....	133
5.4. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO - CARF.....	135
CAPÍTULO I – PIS E COFINS.....	135
I.1. PIS E COFINS EM VENDA DE AÇÕES NO PROCESSO DE DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES.....	135
I.2. PIS/COFINS NA OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES OU NO RESGATE DE AÇÕES.....	136
I.3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ENVOLVENDO O RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS NO REGIME MONOFÁSICO.....	137
I.4. INCIDÊNCIA DE PIS SOBRE PERDÃO DE DÍVIDA	138
I.5. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE INSUMOS ADQUIRIDOS POR VAREJISTAS.....	139
CAPÍTULO II – IPI.....	140

II.1. ANÁLISE DO VTM QUANDO INEXISTIR MERCADO ATACADISTA NA PRAÇA DO ESTABELECIMENTO REMETENTE.....	140
CAPÍTULO III – CIDE.....	141
III.1. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA EM OPERAÇÃO DE LICENCIAMENTO DE SOFTWARE SEM ABERTURA DO CÓDIGO FONTE PARA FINS DE INCIDÊNCIA DA CIDE.....	141
CAPÍTULO IV – DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....	142
IV.1. POSSIBILIDADE DE REALIZAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA POR MEIO DE COMPENSAÇÃO	142
6. TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS.....	143
6.1. CÂMARA SUPERIOR DO TIT.....	143
CAPÍTULO I – ICMS.....	143
I.1. ICMS-COMUNICAÇÃO SOBRE VEICULAÇÃO DE ANÚNCIOS.....	143
I.2. INCLUSÃO DE ROYALTIES NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST	144
6.2. CÂMARAS JULGADORAS DO TIT.....	146
CAPÍTULO I – ICMS.....	146
I.1. ICMS-COMUNICAÇÃO SOBRE VEICULAÇÃO DE ANÚNCIOS NA INTERNET POR SITES DE BUSCA.....	146
CAPÍTULO II – ASSUNTOS DIVERSOS.....	147
II.1. AFASTADA BOA-FÉ DE COMERCIANTE QUE VERIFICOU A REGULARIDADE FISCAL DE FORNECEDOR À ÉPOCA DAS OPERAÇÕES.....	147
II.2. AFASTADA APLICAÇÃO DA VERDADE MATERIAL PARA CONFIRMAR AUTUAÇÃO.....	148
7. COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO (“COSIT”) DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.....	150
CAPÍTULO I – IRPJ E CSL.....	150

I.1. ANALISADO O CONCEITO DE RECEITA BRUTA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES - NACIONAL E DO IRPJ	150
I.2. DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PAGOS PARA SÓCIO NO EXTERIOR	151
I.3. ANALISADA A POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DE CAPITAL DA PESSOA JURÍDICA AO SÓCIO PESSOA FÍSICA, PELO VALOR CONTÁBIL OU AVALIADO A VALOR JUSTO	152
CAPÍTULO II – PIS E COFINS	152
II.1. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS	152
II.2. POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE PIS/COFINS- IMPORTAÇÃO EM IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO	153
II.3. ANÁLISE DA DEVOLUÇÃO DE VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE A TERCEIROS PARA FINS DA INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS	154
II.4. ANALISADA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS EM VENDAS DE BEBIDAS FRIAS A ENTIDADES OU ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS.....	155
II.5. ANALISADA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE BÔNUS RECEBIDO POR CONCESSIONÁRIA DE AUTOMÓVEIS.....	156
II.6. ALÍQUOTA DO PIS E DA COFINS APLICÁVEL SOBRE VARIAÇÕES CAMBIAIS DECORRENTES DE OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO.....	157
II.7. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO NAS OPERAÇÕES DE CISÃO PARCIAL.....	157
II.8. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES REEMBOLSADOS EM OPERAÇÃO DE EMPRÉSTIMO DE AÇÕES	158
CAPÍTULO III – IR/CSL/PIS/COFINS.....	159
III.1. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DE REMESSAS EFETUADAS AO EXTERIOR A TÍTULO DE REEMBOLSO	159
CAPÍTULO IV – IRPF.....	160
IV.1. ANÁLISE DA ALÍQUOTA PROGRESSIVA SOBRE O GANHO DE CAPITAL APURADO POR PESSOA FÍSICA	160

CAPÍTULO V – IRRF/CIDE.....	161
V.1. ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DE IRRF E CIDE SOBRE A REMUNERAÇÃO DE <i>SOFTWARE</i>	161
CAPÍTULO VI – IRRF.....	162
VI.1. ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IRRF EM OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DETIDAS POR INVESTIDOR ESTRANGEIRO.....	162
VI.2. APLICABILIDADE DA ALÍQUOTA DE IRRF MAJORADA DE 25% PARA REMESSAS FEITAS A BENEFICIÁRIO LOCALIZADO EM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO.....	163
VI.3. ANÁLISE DA NATUREZA DO PRECATÓRIO QUANDO HÁ A CESSÃO DOS DIREITOS PARA FINS DE RETENÇÃO DO IRRF	164
VI.4. IRRF SOBRE REMESSAS FEITAS AO EXTERIOR PELO DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE <i>SOFTWARE</i> DE “PRATELEIRA”	164
VI.5. ANÁLISE DA NATUREZA DE REMESSAS PARA CONTROLADORA SITUADA NO EXTERIOR A TÍTULO DE LICENÇA DE USO DE <i>SOFTWARE</i>	165
CAPÍTULO VII – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	166
VII.1. RECEITA FEDERAL ENTENDE QUE RECEITA DE VENDA DE <i>SOFTWARE</i> POR MEIO ELETRÔNICO DEVERIA TAMBÉM SER CONSIDERADA PARA A APLICAÇÃO DO PERCENTUAL MÍNIMO PARA A CPRB.....	166

SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADI/RFB	Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal do Brasil
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AIIM	Auto de Infração e Imposição de Multa
ARESP	Agravo em Recurso Especial
BCB	Banco Central do Brasil
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BM&F	Bolsa de Mercadorias & Futuros
CADESP	Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado de São Paulo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CAT	Coordenadoria da Administração Tributária
CF/88	Constituição Federal de 1998
CFC	<i>Controlled Foreign Companies</i>
CIDE	<i>Contribuição</i> de Intervenção no Domínio Econômico
CMN	Conselho Monetário Nacional
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COFINS-Importação	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na Importação de Mercadorias ou Serviços

CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DASN	Declaração Anual do Simples Nacional
DCBE	Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIRPF	Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física
DRJ	Delegacia Regional de Julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
FIP	Fundo de Investimento em Participação
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IN/RFB	Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD/ITD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos
JCP	Juros sobre Capital Próprio
LALUR	Livros de Apuração do Lucro Real
LC	Lei Complementar
LEF	Lei das Execuções Fiscais
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEP	Programa Especial de Parcelamento
PGDAS-D	Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS-IMPORTAÇÃO	Contribuição ao Programa de Integração Social na Importação de Mercadorias ou Serviços
PLR	Participação nos Lucros e Resultados
PPD	Programa de Parcelamento de Débitos
RE	Recurso Extraordinário
RECEITA FEDERAL	Secretaria da Receita Federal do Brasil

RESP	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento do ICMS
RIR/99	Regulamento do Imposto de Renda instituído pelo Decreto nº 3.000, de 26 e março de 1999
SCP	Sociedade em Conta de Participação
SINTEGRA	Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SIMPLES NACIONAL	Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições.
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ/SP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TIT	Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo
TRF	Tribunal Regional Federal
UFESP	Unidade Fiscal do Estado de São Paulo

TÍTULO I

LEGISLAÇÃO

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

1. LEGISLAÇÃO FEDERAL

CAPÍTULO I – IMPOSTO DE RENDA

I.1. APROVADA CONVENÇÃO PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO ENTRE BRASIL E RÚSSIA

Por meio do Decreto nº 9.115/17, a Presidência da República promulgou a Convenção entre o Brasil e a Rússia para evitar Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (“Convenção”). Assim, o Brasil passou a ser signatário de 34 tratados sobre o tema.

A promulgação da Convenção veio depois de uma longa tramitação, tendo em vista que seu texto foi originalmente assinado em 2004.

A Convenção segue o modelo adotado pelo Brasil nos últimos anos, ressaltados os seguintes aspectos (inclusive do protocolo que a acompanha):

- A exemplo de convenções assinadas pelo Brasil com a Espanha, Coreia do Sul, Dinamarca e México (entre outros), a Convenção isenta de Imposto de Renda, no país do beneficiário, os juros pagos pelo governo de um país (ou entidade por ele controlada) a um residente do outro país;
- Para os fins da Convenção, juros sobre capital próprio terão tratamento de juros;
- Há artigo de “Limitação de Benefícios”, pelo qual as autoridades de um país podem negar a fruição de benefícios previstos na Convenção caso haja indícios de que sua aplicação constitui um abuso por parte do contribuinte; e
- As disposições da Convenção não impedem os países contratantes de aplicarem suas regras internas no que diz respeito à subcapitalização e à tributação de lucros do exterior (i.e. regra de CFCs).

CAPÍTULO II - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS

II.1. REVOGADA A ALÍQUOTA ZERO DE IOF INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES COM COOPERATIVAS DE CRÉDITO

O Decreto nº 9.017/17 revogou o inciso II do artigo 8º do Decreto 6.306/07 do Regulamento do IOF, o qual reduzia a zero a alíquota do IOF incidente sobre operações financeiras realizadas com cooperativas de crédito.

Dessa forma, as operações realizadas entre cooperativas de crédito e seus associados passaram a se sujeitar às alíquotas (i) de 0,0041% ao dia, limitada a 1,5%, para mutuários pessoa jurídica; e (ii) de 0,0082% ao dia, limitada a 3%, para mutuários pessoa física.

O Decreto nº 9.017/17 não alterou a previsão de incidência do adicional de 0,38% sobre as referidas operações, devido mesmo no período em que a alíquota base do IOF se encontrava reduzida a zero.

CAPÍTULO III – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

III.1. ALTERADAS AS REGRAS RELATIVAS A CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E COFINS-IMPORTAÇÃO

Por meio da MP nº 774/17, as regras acerca da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta e da incidência do adicional do COFINS-importação foram revistas nos seguintes termos:

i. O fim da desoneração da folha de salários para empresas de diversos setores da economia, tais como de tecnologia da informação, *call center*, hoteleiro, comércio varejista e industrial no ramo de vestuário e automóveis, determinando que os referidos setores se abstivessem de recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta e retornassem a recolhê-la sobre o valor da folha de pagamento, com alíquota de 20%; e

ii. A revogação da cobrança do adicional de 1% sobre a alíquota da COFINS-Importação, estabelecida pelo artigo 8º, §21, da Lei nº 10.865/04, com redação dada pela Lei nº 12.844/13.

Neste contexto, com as alterações promovidas pela edição da MP nº 774/17, a possibilidade de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta mensal subsistiria apenas às empresas de transporte coletivo de passageiros rodoviário,

metroviário e ferroviário, de construção civil e de obras de infraestrutura e de comunicação.

Conforme previsto em seu art. 3º, as alterações em referência passaram a produzir efeitos tão somente a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente a data de sua publicação, ou seja, no dia 1º de julho de 2017.

Ocorre que, apesar de a MP nº 774/17 determinar a apuração mensal das contribuições previdenciárias, tais alterações provocaram diversos questionamentos judiciais por parte dos contribuintes, tendo em vista que a Lei nº 12.546/11 estabelece que a opção entre a (i) contribuição sobre a receita bruta ou (ii) sobre a folha de salários deve ser realizada em janeiro, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

Ao analisar a matéria, os Tribunais Regionais Federais se posicionaram favoravelmente aos contribuintes, assegurando-lhes o direito ao recolhimento da contribuição de acordo com a opção realizada em janeiro de 2017. Tal análise, entretanto, não foi apreciada pelos Tribunais Superiores.

Isto porque, previamente à votação da conversão da MP nº 774/17 em lei, foi publicada a MP nº 794/17, em 09 de agosto de 2017, a qual, dentre outras disposições, revogou expressamente a MP nº 774/17.

Por se tratar de uma revogação de medida provisória por outra, tal ato apenas seria confirmado caso a MP nº 794/17 viesse a ser convertida em lei, o que acabou não ocorrendo.

Neste cenário, diante da revogação da MP nº 794/17, a MP nº 774/17 teve sua vigência restaurada, de modo que o prazo de 120 dias para sua conversão em lei, apesar de ter sido restabelecido, acabou se esaurindo sem que a conversão tenha se efetivado.

Tendo em vista o período de vigência da MP 774/17, os contribuintes que disciplinaram relações jurídicas fundamentadas em seu texto, aguardam a edição de um novo decreto legislativo pelo Congresso Nacional, o qual deve ser publicado no prazo de 60 dias da perda de eficácia da MP, que regulamente tais operações. Caso, entretanto, o decreto não seja editado, as relações jurídicas estabelecidas com fundamento na MP 774/17 permanecerão por ela regidas no período de sua vigência.

Após a perda de vigência da MP nº 774/17, foi retomado o regime anterior com a possibilidade de opção, pelo contribuinte, entre o pagamento da contribuição sobre a receita bruta ou da contribuição sobre a folha de salários.

Por fim, ressaltamos estar em trâmite na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 8.456/17, o qual propõe alterações semelhantes às realizadas pela MP nº 774.

CAPÍTULO IV – ÓLEO E GÁS

IV.1. GOVERNO FEDERAL TRAZ NOVOS BENEFÍCIOS AO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS

Publicadas alterações legislativas relacionadas ao tratamento tributário e aduaneiro aplicável ao setor de petróleo e gás, conforme detalhado abaixo.

Lei nº 13.586/17:

A Lei nº 13.586/17, fruto da conversão da MP nº 795/17 em lei, introduziu benefício fiscal aplicável à exploração e produção de jazidas de petróleo e de gás natural:

(i) Para fins de apuração do IRPJ e da CSL, os contribuintes passaram a ser autorizados a deduzir integralmente as importâncias aplicadas nas atividades relacionadas à exploração e produção de petróleo e de gás natural em cada período de apuração; e

(ii) Foi permitida a dedução das despesas de exaustão de ativos formados mediante gastos aplicados nas atividades de desenvolvimento para viabilizar a produção de campo de petróleo ou de gás natural mediante utilização de taxa de exaustão acelerada, determinada pelo método das unidades produzidas, multiplicada por 2,5. O valor da exaustão ficará limitado ao valor do ativo.

Adicionalmente, a Lei nº 13.586/17 revisitou as condições para aproveitamento da alíquota zero do IRRF nas remessas efetuadas para o exterior para pagamento de afretamento de embarcações, nos seguintes termos¹:

¹ A Lei nº 13.586/17 esclareceu que a aplicação dos percentuais não acarreta a alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da CIDE, do PIS e da COFINS.

(i) Redução dos percentuais de alocação de receita aplicáveis aos contratos de afretamento a partir de 1º de janeiro de 2018, no caso de repartição de contrato de afretamento e serviços celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si:

(a) de 85% para 70%, no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga;

(b) de 80% para 65%, no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços;

(c) de 60% para 50%, nos demais tipos de embarcação; e

(d) 60% para os contratos de afretamento relacionados às atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento e regaseificação de gás natural liquefeito (novidade trazida pela MP 795/17).

(ii) Ampliação do conceito de “pessoa vinculada”, contemplando novas relações societárias e comerciais;

(iii) Criação de Programa de anistia/parcelamento de débitos de IRRF, aplicável aos contribuintes que, para os fatos gerados ocorridos até 31 de dezembro de 2014, não tenham respeitado os limites de repartição de receitas; e

(iv) Vedação do benefício no caso de fretador domiciliado em país ou dependência com tributação favorecidas, ou beneficiado por regime fiscal privilegiado.

Especificamente com relação aos itens (i) e (iii) acima, a Lei nº 13.586/17 determinou que os percentuais de alocação de receita e a anistia, respectivamente, não são aplicáveis às embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo.

A Lei nº 13.586/17 também alterou a isenção concedida em relação aos lucros auferidos no exterior por empresa brasileira – regra “CFC” – quando decorrentes da atividade petrolífera desenvolvida por investida estrangeira.

Originalmente, o art. 77, § 3º, da Lei nº 12.973/14, previa que o benefício seria aplicável aos lucros relacionados à “prospecção e

exploração de petróleo e gás”. A Lei nº 13.586/17, por sua vez, alterou a redação para “fases de exploração e de produção de petróleo e gás natural”.

Por fim, a Lei nº 13.586/17 instituiu regime especial aduaneiro/tributário, contemplando a suspensão de tributos federais (II; IPI; PIS; e COFINS) para fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2040 (“Repetro-Sped”):

(i) Na importação definitiva de bens destinados às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos; e

(ii) Na importação ou aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para serem utilizados no processo produtivo dos bens mencionados no item “(i)”.

Nesse contexto, foi instituída a limitação temporal de 3 anos, prorrogáveis até 12 meses pela Receita Federal, para destinar as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos com suspensão de tributos federais, às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos. Caso o produto não seja destinado à atividade beneficiada, o contribuinte se sujeitará ao recolhimento dos tributos suspensos, acrescidos de juros e multa, calculados a partir da data do respectivo fato gerador.

No tocante ao referido regime especial, a Lei nº 13.586/17 excluiu de sua aplicabilidade a importação definitiva para embarcações de cabotagem, navegação interior, navegação de apoio portuário e navegação de apoio marítimo.

As alterações da Lei nº 13.586/17 têm vigência na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018 no tocante aos benefícios fiscais concedidos e aos percentuais de alocação de receita aplicáveis aos contratos de afretamento.

Sobre o mesmo assunto, foram publicadas, no dia 2 de janeiro de 2018, as IN/RFB nºs 1.778, 1.781 e 1.780, que regulamentam, respectivamente (i) o tratamento tributário previsto na Lei nº 13.586/17; e (ii) o Programa de pagamento e parcelamento de débitos de IRRF instituído pela MP nº 795/17 e mantido pela Lei nº 13.586/17.

Decreto 9.128/17:

O Decreto nº 9.128/17 prorrogou para 31 de dezembro de 2040 o prazo de vigência do REPETRO, bem como a suspensão total de tributos incidentes na importação de bens destinados às atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento ou regaseificação de gás natural liquefeito.

O Decreto nº 9.128/17 também alterou o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09) para, dentre outras medidas, refletir as alterações trazidas pela MP nº 795/17.

CAPÍTULO V - PROGRAMAS ESPECIAIS DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

V.1. PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PRT)

Por meio da MP nº 766/17, o Governo Federal lançou o Programa de Regularização Tributária - PRT, que permitiu às pessoas físicas e jurídicas pagarem débitos tributários e não tributários com a União Federal, vencidos até 30 de novembro de 2016, que estivessem em discussão administrativa ou judicial ou, ainda, que houvessem sido autuados após a publicação da MP.

Em linhas gerais, o programa permitia o pagamento de débitos, sem descontos, mediante a utilização de créditos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSL em conjunto com o pagamento à vista de 20% da dívida consolidada, ou o parcelamento de 24% da dívida em 24 prestações.

Ocorre que, no projeto de conversão da MP em lei, houve tentativa de incluir a previsão de descontos nas multas e juros de mora para o pagamento à vista ou parcelado dos débitos, o que acabou resultando em um impasse na Câmara dos Deputados sobre o tema. Como consequência, a MP nº 766/17 perdeu sua vigência por não ter sido convertida em lei no prazo de 120 dias.

V.2. PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PERT)

Diante da baixa adesão ao PRT, o Governo Federal instituiu, por meio da MP nº 783/17, o Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, que veiculou descontos de multa, juros de mora e encargos legais para o pagamento à vista ou parcelado de débitos tributários,

bem como autorizou a migração automática dos débitos incluídos no PRT ao novo programa.

Ao contrário do que havia ocorrido com o programa de anistia e parcelamento anterior (analisado no item VI.I acima), a MP nº 783 foi convertida na Lei nº 13.496/17 com elevado número de alterações, especialmente no que diz respeito ao deslocamento das restrições previstas em seu texto original e a ampliação dos descontos concedidos.

O PERT permitiu às pessoas jurídicas, mesmo em recuperação judicial, bem como às pessoas físicas, o pagamento à vista ou parcelado de débitos tributários e não tributários com a União Federal, vencidos até 30 de abril de 2017, que estivessem em discussão administrativa ou judicial ou, ainda que tivessem sido autuados após a publicação da MP nº 783/17.

A adesão ao PERT se encerrou em 31 de agosto de 2017 e implicou a vedação da inclusão dos débitos nele inseridos em qualquer outro programa de pagamento ou parcelamento incentivado.

Em linhas gerais, o texto final convertido na Lei nº 13.496/17 trouxe as seguintes opções para pagamento dos débitos administrados pela Receita Federal:

- i. Parcelamento, em até 120 parcelas mensais sucessivas e sem qualquer antecipação, acrescidas de SELIC e sem descontos;
- ii. Pagamento de 20% da dívida consolidada em espécie e em cinco parcelas e a liquidação do saldo remanescente de acordo com as seguintes opções:
 - ii.1) Utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSL, bem como de créditos próprios de tributos administrados pela Receita Federal, com o pagamento de eventual saldo em espécie e em até 60 prestações;
 - ii.2) Pagamento em parcela única em janeiro de 2018, com redução de 90% dos juros de mora e 70% das multas de mora, de ofício e isolada;
 - ii.3) Parcelamento em 145 parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% dos juros de mora e 50% das multas de mora, de ofício e isolada; ou

ii.4) Parcelamento em 175 parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% dos juros de mora e 25% das multas de mora, de ofício e isolada.

iii. Parcelamento em espécie de, no mínimo, 24% da dívida consolidada em 24 prestações mensais e sucessivas e a liquidação do restante com a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSL ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Receita Federal.

Na hipótese dos parcelamentos e pagamentos com reduções mencionadas nos itens (ii.2) a (ii.4) acima, o PERT garantiu aos devedores com dívida total inferior a R\$ 15.000.000,00 (antes das reduções) a utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSL para quitação dos débitos, assim como a redução da antecipação em espécie de 20% para 5% do valor total da dívida consolidada.

Tratando-se de débitos inscritos em dívida ativa, as condições de pagamento dos débitos administrados pela PGFN foram idênticas às acima indicadas, com exceção aos seguintes pontos:

- Além dos descontos acima mencionados, foi concedido desconto de 100% sobre os encargos legais, inclusive honorários advocatícios;
- A utilização de prejuízos fiscais, da base de cálculo negativa de CSL e de créditos próprios de tributos administrados pela Receita Federal foi autorizada tão somente nos casos em que a dívida consolidada fosse inferior a R\$ 15.000.000,00. Neste caso, foi também prevista a possibilidade de dação de bens imóveis em pagamento, desde que previamente aceitos pela União Federal, para liquidar o saldo remanescente do parcelamento.

V.3. PUBLICADO O ADI QUE TRATA DA INCLUSÃO DE DÉBITOS COMPENSADOS NO PERT

Tendo em vista a inclusão no PERT de débitos que haviam sido anteriormente compensados, com o fim de aproveitar os descontos concedidos pela Lei nº 13.496/17, a Receita Federal publicou o Ato Declaratório Interpretativo nº 5 (“ADI nº 5/17”).

Em resumo, o ADI nº 5/17 estabelece que (i) não estão abrangidos pelo PERT eventuais débitos extintos mediante compensação¹, ainda que pendente de homologação; e (ii) que o pedido de cancelamento da declaração de compensação permanece sujeita à aceitação e deferimento pela Receita Federal².

Entendemos que as disposições do ADI nº 5/17, por limitação legal, apenas reforçam a necessidade de o contribuinte formalizar o cancelamento da declaração de compensação, de forma que o débito compensado tenha sua exigibilidade restabelecida para sua posterior inclusão no PERT, bem como a necessidade de atendimento aos requisitos normativos para o cancelamento da declaração de compensação, tal como a inexistência de qualquer decisão administrativa sobre o pedido.

CAPÍTULO VI – DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

VI.1. INTRODUZIDAS REGRAS SOBRE A DECLARAÇÃO PAÍS-A-PAÍS (*COUNTRY BY COUNTRY REPORT*)

Publicada a IN/RFB nº 1.681/16, que introduziu as regras referentes à obrigatoriedade de entrega anual da Declaração País-a-País (*Country by Country Report*), em decorrência do pacote de compromissos assumidos pelo Brasil no âmbito do Plano de Ações para evitar a Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros (“BEPS” – *Base Erosion and Profit Shifting*), coordenado pela OCDE.

Previamente à edição da IN/RFB nº 1.681/16, o texto elaborado pela Receita Federal havia sido submetido à apreciação popular por meio da abertura da Consulta Pública RFB nº 11/16, da qual resultou o texto final da referida instrução normativa. Vale mencionar, de qualquer modo, que o texto final trouxe poucas alterações em comparação à redação inicial que havia sido submetida ao procedimento de consulta pública.

Abaixo destacamos os principais pontos a serem observados no tocante à apresentação da Declaração País-a-País.

¹ Nos termos do art. 156, do CTN.

² Nos termos dos arts. 106 a 113, da IN/RFB nº 1.717/17.

Definições introduzidas pela IN/RFB nº 1.681/16

A IN/RFB nº 1.681/16 definiu conceitos importantes para a aplicação da Declaração País-a-País como (i) grupo multinacional (ii) controle; (iii) estabelecimento permanente; (iv) entidade declarante; e (v) entidade substituta, entre outros.

Pessoas Jurídicas obrigadas a entregar a Declaração País-a-País

Estão obrigadas à entrega da Declaração País-a-País as entidades brasileiras integrantes de grupo multinacional que sejam (i) controladoras finais de um grupo multinacional ou (ii) entidades substitutas (i.e., entidades declarantes).

Dispensa de apresentação da Declaração País-a-País

Estão dispensadas de apresentar a Declaração País-a-País as entidades brasileiras integrantes de grupo multinacional que tenham, no ano fiscal anterior ao da declaração, receita total consolidada do grupo inferior a R\$ 2.260.000.000,00 (se o controlador final for residente no Brasil para fins tributários) ou € 750.000.000,00 (ou o equivalente convertido pela cotação de 31 de janeiro de 2015 para a moeda local da jurisdição de residência para fins tributários do controlador final). No entanto, as entidades brasileiras devem informar à Receita Federal que se enquadram na situação de dispensa por meio da ECF.

Prazo e forma de apresentação da Declaração País-a-País

A Declaração País-a-País será prestada anualmente mediante preenchimento da ECF e sua transmissão se dará pelo SPED. A primeira Declaração País-a-País deverá reportar as ações ocorridas a partir do ano fiscal de janeiro de 2016 e o prazo para entrega será o mesmo da ECF.

Indicação da Entidade Declarante

Ao preencher a Declaração País-a-País, a entidade declarante deverá informar (i) se é a controladora final do grupo multinacional; (ii) se é a entidade substituta; ou (iii) quando não se enquadrar nas situações anteriores, a identificação e a jurisdição de residência para fins tributários da entidade declarante.

Para o ano fiscal de 2016, foi aceita a Declaração feita por entidade controladora final estrangeira, residente em país que esteja em fase de implementação da Declaração País-a-País e satisfaça determinadas condições.

Declaração País-a-País

A Declaração País-a-País consiste (i) em informações agregadas por jurisdição na qual o grupo multinacional opera (i.e., lucro ou prejuízo operacional, receitas totais, imposto de renda pago e devido, capital social, lucros acumulados, entre outros); (ii) na identificação de cada entidade integrante do grupo multinacional; e, (iii) em informações em texto livre, para prestação de esclarecimentos adicionais, a critério do grupo multinacional.

Falha Sistêmica

A IN/RFB nº 1.681/16 define como falha sistêmica a situação em que determinada jurisdição possua um acordo de autoridades competentes com o Brasil, mas (a) tenha suspenso a troca automática por razões diversas daquelas previstas nos termos do referido acordo; ou (b) tenha falhado persistentemente em fornecer de forma automática ao Brasil Declarações País-a-País de grupos multinacionais que tenham pelo menos uma entidade integrante no Brasil.

Quando ocorrer referida falha, a entidade Brasileira será intimada pela Receita Federal a apresentar, por meio da ECF e no prazo de até 30 dias contado da ciência da intimação, a Declaração País-a-País ou indicar entidade substituta em relação aos anos fiscais de declaração cujos prazos de entrega tenham se encerrado. A Receita Federal divulgará, anualmente e em seu sítio na Internet, a lista de jurisdições na situação de falha sistêmica. Até a data de edição deste texto, não havia sido publicado pela Receita Federal a Lista de Jurisdições na situação de falha sistêmica referente ao ano-calendário de 2017.

Penalidades

A entidade Brasileira que deixar de cumprir as obrigações na IN/RFB nº 1681/16 ou que não cumprir com incorreções ou omissões estará sujeita às seguintes multas: (i) R\$ 500,00 por mês-calendário ou fração, por apresentação extemporânea, se estiver em início de atividade ou que, na última ECF apresentada, tenha apurado lucro

presumido; ou R\$ 1.500,00 por mês-calendário ou fração, nas demais situações; (ii) R\$ 500,00 por mês-calendário se não atender à intimação da Receita Federal nos prazos estipulados pela autoridade fiscal; e (iii) 3% não inferior a R\$ 100,00, do valor omitido, inexato ou incompleto. A multa por apresentação extemporânea poderá ser reduzida pela metade quando a obrigação for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

VI.2. PADRÃO DE DECLARAÇÃO COMUM (*COMMON REPORTING STANDARD*) É INSTITUÍDO NO BRASIL

Publicada no final do ano de 2016, a IN/RFB nº 1.680/16 dispõe a respeito da identificação das contas financeiras em conformidade com o Padrão de Declaração Comum (*Common Reporting Standard* – “CRS”).

A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Convenção Multilateral – “CML”), ratificada pelo Brasil em junho de 2016 e internalizada por meio do Decreto nº 8.842/16, prevê a troca automática de informações entre as jurisdições signatárias.

Em decorrência da Convenção, o Acordo Multilateral de Autoridades Competentes – “CAA” define os critérios para que as jurisdições adotem o intercâmbio de informações no contexto do CRS.

Nesse contexto, a IN/RFB nº 1680/16 estabelece o CRS na legislação brasileira, definindo as informações a serem intercambiadas e os procedimentos de diligência a serem seguidos pelas Instituições Financeiras declarantes para a coleta e classificação adequada das informações de contas financeiras de residentes tributários dos diversos signatários do acordo.

A “e-Financeira”, instituída pela IN/RFB nº 1.571/15, é um instrumento já utilizado para o recebimento de informações financeiras de brasileiros e de cidadãos americanos no escopo do FATCA e será também a ferramenta a ser utilizada para a implementação do CRS no Brasil. A troca automática das informações com outras jurisdições se iniciou em 2018, com dados referentes ao ano-calendário de 2017. Contudo, os acordos permitem a retroatividade dos dados, no caso de solicitação das autoridades competentes.

O CRS está alinhado ao atual cenário internacional, que busca mecanismos de transparência fiscal, com vistas a coibir práticas de lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo.

VI.3. HOLDINGS AUSTRIACAS COM ATIVIDADE ECONÔMICA SUBSTANTIVA E O REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

Por meio da IN/RFB nº 1.683/16, a Receita Federal estabeleceu que empresas *holdings* austríacas devem ser consideradas como estabelecidas em Regime Fiscal Privilegiado caso não possuam atividade econômica substantiva.

Anteriormente à edição da referida norma, vigorava a redação da IN/RFB nº 1.037/10, a qual não fazia qualquer menção à necessidade de existência de atividade econômica substantiva para excetuar empresa *holding* de Regime Fiscal Privilegiado.

Apesar da alteração acima, a IN/RFB nº 1683/16 se absteve de incluir a Áustria no parágrafo único do artigo 2º da IN/RFB nº 1.037/10, o qual estabelece os parâmetros para a identificação de atividade econômica substantiva. A expectativa é a de que essa situação seja esclarecida e normatizada pela Receita Federal, fato este que até a data de edição deste texto não se verificou.

VI.4. AJUSTADA NORMA SOBRE GANHO DE CAPITAL DEVIDO POR RESIDENTE NO EXTERIOR

Por meio da IN/RFB nº 1.732/17, a Receita Federal alterou a IN/RFB nº 1.455/14, que dispõe sobre a incidência do IRRF sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas residentes e domiciliadas no exterior.

Com a nova redação do art. 21 da IN/RFB nº 1.455/14, o ganho de capital recebido por pessoa jurídica domiciliada no exterior em decorrência da alienação de bens e direitos localizados no Brasil está sujeito à incidência do IRRF, sob as seguintes alíquotas:

Ganho de capital	Alíquota (%)
Até R\$ 5.000.000,00	15%
De R\$ 5.000.000,01 a R\$ 10.000.000,00	17,5%
De R\$ 10.000.000,01 a R\$ 30.000.000,00	20%
Acima de R\$ 30.000.000,00	22,5%

O IRRF deve ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos. Ademais, o responsável pela retenção e recolhimento do referido imposto será (i) o adquirente, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil ou (ii) o procurador do adquirente, quando este for residente ou domiciliado no exterior.

Para os fatos geradores ocorridos até 31.12.2016, aplica-se a alíquota de 15% para fins de incidência do IRRF sobre o ganho de capital.

Importante mencionar que, como regra geral, o ganho de capital auferido por residente no exterior deve ser apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil. Dessa forma, a alteração da IN/RFB nº 1.732/17 teve como objetivo adequar a legislação relativa à tributação do ganho de capital aplicável aos residentes e domiciliados no exterior com o tratamento fiscal aplicável às pessoas físicas residentes no Brasil.

Por fim, destaque-se que a aplicação das alíquotas acima mencionadas deverá ser analisada conjuntamente com o disposto em convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda existentes no Brasil e no país de residência do alienante, se aplicável.

CAPÍTULO VII – PROCESSO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

VII.1. FIXADO NOVO LIMITE PARA INTERPOSIÇÃO DE RECURSO DE OFÍCIO

Por meio da Portaria MF nº 63/17, o limite de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de Reais) para interposição de recurso de ofício pelas Turmas das DRJ foi majorado para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil Reais).

De acordo com as novas regras, as Turmas das DRJ devem obrigatoriamente recorrer ao CARF sempre que a decisão por elas

proferida exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributos e respectivos encargos em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Merece destaque também a previsão da Portaria MF nº 63/17 que determina que o recurso de ofício deva ser interposto sempre que a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade do crédito tributário.

VII.2. REGULAMENTADO O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE RECONHECIMENTO DE RESPONSABILIDADE - PARR

Através da Portaria PGFN nº 948/17, a PGFN regulamentou o procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade tributária - PARR, o qual se dará por meio da criação de regras para apuração de responsabilidade de terceiros em casos de dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa.

Em linhas gerais, a Portaria PGFN nº 948/17 dispõe que o procedimento será instaurado pela unidade da PGFN responsável pela cobrança do débito inscrito e deverá indicar os indícios da ocorrência da dissolução irregular da pessoa jurídica devedora.

Neste contexto, o terceiro investigado será notificado por carta com aviso de recebimento ou, caso frustrada a notificação, via publicação oficial, tendo o prazo de 15 dias corridos para apresentação de impugnação.

A fim de comprovar o funcionamento regular da pessoa jurídica, a Portaria PGFN nº 948/17 exemplifica como documentos passíveis de apresentação com a impugnação o seguinte: eventuais notas fiscais, livros contábeis e fiscais, extratos bancários, relação de empregados e comprovantes de pagamento de tributos correntes, dentre outros.

Na hipótese de ser rejeitada a impugnação, é cabível a interposição de recurso administrativo, o qual não será conhecido caso seja proposta ação judicial cujo objeto coincida total ou parcialmente com o do PARR.

Caso a impugnação seja julgada procedente, será afastada a responsabilidade do terceiro de forma definitiva.

Por outro lado, rejeitada a impugnação, o terceiro será considerado responsável por todos os débitos fiscais já inscritos ou que serão inscritos em dívida ativa em nome da pessoa jurídica dissolvida irregularmente, a não ser quando demonstradas peculiaridades fáticas ou jurídicas que infirmem a responsabilidade para débitos específicos.

Caso aplicado corretamente, o PARR representa medida positiva por parte da PGFN, que poderá evitar que discussões sobre a inexistência da responsabilidade de terceiros sejam travadas apenas em execuções fiscais já ajuizadas e, assim, que a União Federal seja condenada, desnecessariamente, ao pagamento de verbas honorárias de sucumbência.

VII.3. REGULAMENTADO OS PROCEDIMENTOS PARA NULIDADE DOS EFEITOS DE ATOS ADMINISTRATIVOS QUE MODIFIQUEM OU ADOTEM NOVOS MÉTODOS OU CRITÉRIOS CONTÁBEIS

Por meio da IN/RFB nº 1.753/17, a Receita Federal regulamentou os procedimentos a serem observados para anulação dos efeitos tributários de atos administrativos emitidos que contemplem novos critérios contábeis decorrentes da adoção das normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards* – IFRS), i.e., que sejam alterados com base em competência atribuída por lei comercial e que impliquem modificação ou adoção de novos métodos/critérios contábeis.

A importância da IN/RFB nº 1.753/17 deve-se ao fato de ser este o primeiro dispositivo que aborda a regulamentação do tema após a publicação da Lei nº 12.973/14, segundo a qual, em seu artigo 58, tais atos administrativos não têm implicação na apuração dos tributos federais até que seja promulgada lei tributária que regulamente a matéria.

Neste contexto, a IN/RFB nº 1.753/17 estabeleceu os procedimentos relativos a três atos administrativos atribuídos por lei comercial, quais sejam:

- (i) Item I da Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 9/16 (“RPT 9”), divulgado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC;
- (ii) Artigo 6º da Resolução do CMN nº 4.512/16 (“Resolução 4.512”); e,

(iii) Resolução do CMN 4.524/16 (“Resolução 4.524”).

O item I da RPT 9 alterou o conceito de taxa de câmbio de “*relação de troca entre duas moedas*” para “*taxa de câmbio normalmente utilizada para liquidação imediata das operações de câmbio*”. Nesse contexto, a Receita Federal determinou que, caso uma empresa utilize uma taxa de câmbio diferente da taxa de câmbio divulgada pelo BCB, os seguintes ajustes devem ser realizados:

(i) Para fins de IRPJ e da CSL:

a. Empresa no lucro real e optante pelo regime de competência para variações cambiais:

- A empresa deve adicionar ou excluir da base de cálculo do IRPJ/CSL as variações cambiais ativas e/ou passivas que teriam sido reconhecidas no período caso tivesse sido utilizada a taxa do BCB; e
- No cálculo do lucro da exploração, a empresa deve desconsiderar as variações cambiais ativas e passivas reconhecidas com base em taxa de câmbio diferente da taxa do BCB.

b. Empresa no lucro presumido: deve-se acrescentar à base de cálculo do IRPJ/CSL as receitas financeiras das variações cambiais ativas que teriam sido reconhecidas se utilizada a taxa do BCB.

(ii) Para fins das Contribuições do PIS e da COFINS apuradas pelo regime não cumulativo: acrescentar as receitas financeiras das variações cambiais ativas que teriam sido reconhecidas se utilizada a taxa do BCB.

A Resolução BCB 4.512/16, por sua vez, estabeleceu novos procedimentos contábeis relativos à provisão para cobertura de perdas associadas às garantias prestadas pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BCB. Nesse contexto, seu artigo 6º determina que o ajuste decorrente da aplicação inicial dessa resolução deve ser registrado em contrapartida à conta de lucros ou prejuízos acumulados.

A este respeito, a Receita Federal, por sua vez, por meio da IN/RFB nº 1.753/17, estabeleceu que, para fins tributários, esse ajuste inicial não terá impacto na apuração do lucro real até que a provisão seja utilizada, situação em que poderá ser excluída da base de cálculo do IRPJ/CSL, caso comprovada que a despesa é necessária à atividade

ou operação da pessoa jurídica. Antes disso, a provisão deve ser registrada (na parte B do LALUR) como um ajuste temporário da apuração do lucro real.

Por fim, a Resolução BCB 4.524/16 estabelece novos procedimentos contábeis para reconhecimento de operações de *hedge* de variação cambial de investimento no exterior para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BCB. De acordo com a resolução, a parcela efetiva de *hedge* deve ser registrada em conta destacada do patrimônio líquido da pessoa jurídica, sendo transferida para o resultado do período simultaneamente à baixa total ou parcial do respectivo investimento no exterior.

A IN/RFB nº 1.753/17, por sua vez, determinou que, para fins de IRPJ/CSL, os valores registrados em conta destacada do patrimônio líquido devem ser considerados como um ajuste temporário da apuração do lucro real (registro na parte B do LALUR), sendo adicionados ou excluídos no período de apuração em que foram reclassificados para o resultado. Já para fins da apuração do PIS e da COFINS, o ajuste em suas respectivas bases de cálculos deverá ser realizado no mês em que a parcela de variação cambial for reconhecida no patrimônio líquido.

CAPÍTULO VIII - REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA DE RECURSOS

VIII.1. REABERTO O PRAZO PARA A REGULARIZAÇÃO DE ATIVOS NO EXTERIOR

Por meio da Lei nº 13.428/17 e da IN/RFB nº 1.704/17, foi reaberto o prazo para adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de recursos, bens ou direitos não declarados ou declarados incorretamente, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no país - RERCT, conforme inicialmente previsto pela Lei nº 13.254/16.

O novo prazo para adesão ao RERCT se encerrou em 31.07.2017, merecendo destaque as seguintes disposições:

- **Nova data de corte:** a reabertura do RERCT atingiu a situação patrimonial do declarante até 30 de junho de 2016;

- **Alíquota:** foi mantida em 15% a alíquota do Imposto de Renda;
- **Nova multa:** foi majorada de 100% para 135% a multa aplicável às declarações ocorridas neste período, o que fez com que a alíquota nominal total para adesão ao programa subisse de 30% para 35,25%;
- **Câmbio:** o valor do câmbio utilizado na nova regularização foi atualizado para 30 de junho de 2016, equivalente a aproximadamente R\$ 3,21;
- **Complementação do quanto já declarado:** foi conferida a faculdade ao contribuinte que tenha aderido à primeira etapa do RERCT para complementar sua declaração, obrigando-se, neste caso, ao pagamento dos respectivos imposto e multa (com a nova alíquota) sobre o valor adicional, convertidos pelo câmbio em 30 de junho de 2016;
- **Demais declarações:** para os bens e direitos regularizados conforme as novas regras, bem como seus rendimentos, frutos e acessórios decorrentes de seu aproveitamento, no exterior ou no País, determinou-se a necessidade de (i) inclusão na DIRPF relativa ao ano-calendário de 2016; (ii) inclusão na DCBE relativa ao ano-calendário de 2016, quando obrigado; e, (iii) inclusão na escrituração contábil societária relativa ao ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de pessoa jurídica;
- **Espólio:** foi prevista a possibilidade de adesão do espólio ao RERCT cuja sucessão tenha sido aberta até a data de adesão ao programa;
- **Incorreções da Declaração de Regularização Cambial e Tributária - DERCAT:** afastou-se a possibilidade de exclusão do RERCT por incorreção em relação aos ativos declarados, sendo resguardado o direito da Fazenda Pública de exigir o pagamento dos tributos e acréscimos legais incidentes sobre os valores declarados incorretamente. Esse dispositivo trouxe maior segurança jurídica para o declarante, sobretudo considerando as questões controversas que não haviam sido dirimidas até a data da edição da reabertura do prazo para adesão, como a utilização do saldo em 31 de junho de 2016 (foto) ou a inclusão do valor consumido até então (filme); e

- **Vedações:** foi mantida a vedação para adesão ao RERCT de detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, bem como ao respectivo cônjuge e aos parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção.

Com base na IN/RFB nº 1.704/17, para que os benefícios fiscais e da legislação penal decorrentes da regularização dos bens e direitos mantidos irregularmente no exterior fossem garantidos, deveriam os declarantes, até 31 de julho de 2017:

- Entregar a declaração eletrônica – DERCAT;
- Realizar o pagamento integral do IR, bem como da multa de regularização; e
- A guia de pagamento deve conter a identificação do CNPJ no campo de identificação cadastral do declarante e o número do recibo de entrega da DERCAT no campo de número de referência.

Além das regras gerais importadas da regulamentação anterior, algumas novidades destacaram-se na segunda etapa do RERCT, quais sejam:

- A inobservância das regras para adesão ou a declaração inverídica de informações a respeito de (i) eventual condenação em ação penal; (ii) residência/domicílio no Brasil em 30 de junho de 2016; e (iii) detenção de cargos, empregos ou funções públicas, passaram a implicar a nulidade da adesão e perda do benefício da extinção da punibilidade, por meio de despacho lavrado por auditor fiscal competente, contra o qual o contribuinte poderá apresentar recurso no prazo de 10 dias; e
- Caso seja constatada incorreção em relação aos valores dos recursos declarados, o auditor fiscal deverá lançar eventual diferença em auto de infração, tendo o declarante o prazo de 30 dias para realizar o pagamento, sob pena de perda da extinção da punibilidade, ou apresentar impugnação do lançamento, a qual, entretanto, não suspendeu o prazo para pagamento.

VIII.2. MANIFESTAÇÃO DA PGFN A RESPEITO DO SIGILO DE INFORMAÇÕES PRESTADAS NO ÂMBITO DO RERCT

Por meio do Parecer PGFN/CAT/nº 1.290/17, a PGFN se manifestou sobre os potenciais efeitos relativos ao sigilo das informações no caso

de exclusão de declarante do RERCT, instituído pela Lei nº 13.254/16 e alterado pela Lei nº 13.428/17.

Conforme analisado no item VIII.1, o RERCT, em suas duas etapas, autorizou a regularização de bens e direitos mantidos irregularmente no exterior, condicionada ao pagamento de tributos e multa sobre os valores não declarados.

De acordo com a legislação em referência, uma vez atendidos os requisitos para adesão ao programa, os benefícios garantidos aos optantes, dentre outros, foram os seguintes:

- i. A vedação de divulgação ou de publicidade das informações presentes no RERCT, com efeitos equivalentes ao sigilo fiscal, conforme estabelecido pelo art. 7º, §1, da Lei nº 13.254/16; e
- ii. A vedação ao compartilhamento, por parte da Receita Federal, do CMN, do BCB e dos demais órgãos intervenientes do RERCT, das informações prestadas pelos declarantes com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário, conforme §2º, do art. 7º, da Lei nº 13.254/16.

No que se refere à primeira consequência, a PGFN destacou que tal vedação deveria observar a disciplina geral sobre o sigilo fiscal, prevista no art. 198 do CTN, que permite o compartilhamento de informações em hipóteses excepcionais, tal como aquele decorrente de requisição de autoridade judiciária.

Em relação ao compartilhamento das informações com os demais órgãos públicos intervenientes do RERCT, tais como CMN e BCB, ponderou a PGFN que tal restrição aplica-se, tão somente, aos dados da DERCAT, de modo que não abrange as informações prestadas nas declarações retificadoras de imposto de renda. Este entendimento foi igualmente estendido ao compartilhamento de informações com Estados e Municípios.

Ao analisar as demais consequências da adesão, a PGFN pontou que a homologação da extinção do crédito tributário tem eficácia imediata, mas sob condição resolutória de fiscalização e certificação pela Receita Federal quanto à veracidade das informações relativas tanto aos bens e direitos regularizados, como ao sujeito passivo.

Diante disso, entendeu que a prestação de declarações e/ou a apresentação de documentos falsos pelo declarante no âmbito do

RERCT, ao ensinar a exclusão do optante do programa, implica a não homologação dos créditos tributários por remissão. Por consequência, também fica revogado o impedimento da instauração de qualquer procedimento de natureza tributária em relação aos recursos incluídos no RERCT.

A este respeito, a PGFN pontuou ainda ser dever da administração pública promover o lançamento do crédito tributário de IR à alíquota de 15% para os bens declarados no âmbito do RERCT como ganho de capital e de 27,5% para os demais bens não declarados.

CAPÍTULO IX – ASSUNTOS DIVERSOS

IX.1. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE BENEFICIÁRIOS FINAIS

Em razão da edição da IN/RFB nº 1.684/16, os números de CNPJ cadastrados a partir de 1º de julho de 2017 estão obrigados a identificar quem é o beneficiário real dos negócios da pessoa jurídica, mesmo que este se encontre fora do país.

Para as pessoas jurídicas já existentes à época da publicação do dispositivo, o prazo para prestar informações sobre os beneficiários finais e apresentar a documentação correspondente ocorrerá na medida em que sejam realizadas alterações cadastrais a partir de 01.07.2017, sendo o prazo limite fixado para tanto 31.12.2018.

Adicionalmente, de acordo com o novo texto, estão impedidos de promover alterações de dados cadastrais no CNPJ os responsáveis pessoas físicas cuja situação cadastral no CPF seja inexistente ou esteja cancelada, suspensão ou nula.

Ademais, por meio da IN/RFB 1.729/17, a Receita Federal alterou a IN/RFB 1.634/16 no tocante às regras relativas à apresentação de informações sobre beneficiários finais na cadeia de participação societária, obrigatória (i) às entidades empresariais; (ii) aos clubes e fundos de investimento, constituídos segundo as normas da CVM; (iii) às entidades domiciliadas no exterior que tenham determinados direitos ou exerçam determinadas atividades no País; (iv) às instituições bancárias no exterior que realizem operações cambiais de moeda estrangeira em espécie com bancos no País; (v) às SCP; e (vi) aos fundos domiciliados no exterior.

Para fins da referida obrigação, entende-se como beneficiário final a pessoa natural que, em última instância, de forma direta ou indireta,

possui, controla ou influencia significativamente (i.e., possui mais de 25% do capital de uma entidade ou exerce preponderantemente o poder de eleger a maioria dos seus administradores, ainda que indiretamente) a entidade ou aquele em nome do qual uma transação é conduzida.

A IN/RFB nº 1.634/16, em sua redação original, estabelecia que a abertura da cadeia societária deveria ser feita até o nível do beneficiário final ou até o nível:

- (i) Das companhias abertas no País ou em países que exigem a divulgação pública de todos os acionistas considerados relevantes e não estejam constituídas em jurisdições com tributação favorecida ou submetidas a regime fiscal privilegiado;
- (ii) Das entidades sem fins lucrativos que não atuem como administradoras fiduciárias e que não estejam constituídas em jurisdições com tributação favorecida ou submetidas a regime fiscal privilegiado;
- (iii) Dos organismos multilaterais, bancos centrais, entidades governamentais ou ligadas a fundos soberanos;
- (iv) Das entidades de previdência, fundos de pensão e instituições similares, desde que reguladas e fiscalizadas por autoridade governamental competente no País ou em seu país de origem; ou
- (v) Dos fundos de investimento nacionais regulamentados pela CVM, desde que seja informado à Receita Federal na e-Financeira o CPF ou o CNPJ dos cotistas.

A IN/RFB nº 1.729/17, por sua vez, incluiu novas hipóteses de dispensa da obrigação de efetuar a abertura da cadeia societária até o nível do beneficiário final, de forma a também permitir que a cadeia de participação societária seja aberta até alcançar o nível:

- (i) Dos fundos de investimentos especialmente constituídos e destinados, exclusivamente, para acolher recursos de planos de benefícios de previdência complementar ou de planos de seguros de pessoas, desde que regulados e fiscalizados por autoridade governamental competente em seu país de origem; e
- (ii) De veículos de investimento coletivo domiciliados no exterior cujas cotas ou títulos representativos de participação societária

sejam admitidos à negociação em mercado organizado e regulado por órgão reconhecido pela CVM ou veículos de investimento coletivo domiciliado no exterior:

- a. Cujo número mínimo de cotistas seja igual ou superior a 100, desde que nenhum destes possua influência significativa;
- b. Cuja administração da carteira de ativos seja feita de forma discricionária por administrador profissional registrado em entidade reguladora reconhecida pela CVM;
- c. Que seja sujeito à regulação de proteção ao investidor de entidade reguladora reconhecida pela CVM; e
- d. Cuja carteira de ativos seja diversificada, assim entendida aquela cuja concentração de ativos de um único emissor não caracterize a influência significativa.

Nos casos em que a cadeia de participação societária não alcance o beneficiário final, as informações cadastrais devem abranger as pessoas naturais autorizadas a representá-las, seus controladores, administradores e diretores, se houver, bem como as pessoas físicas ou jurídicas em favor das quais essas entidades tenham sido constituídas.

Especificamente no que diz respeito às entidades e instituições bancárias no exterior sujeitas à obrigação, seu não cumprimento implica suspensão da inscrição no CNPJ, o que as impedirá de transacionar com estabelecimentos bancários, inclusive no que diz respeito à movimentação de contas correntes, à realização de aplicações financeiras e à obtenção de empréstimos.

Conforme redação trazida pela IN/RFB nº 1.729/17, as entidades e instituições bancárias no exterior devem, em até 90 dias a partir da data de sua inscrição no CNPJ, caso não haja nenhuma pessoa enquadrada na condição de beneficiário final, informar tal fato no Coleta Web. Tal informação era optativa na redação original da IN/RFB nº 1.634/16.

A IN/RFB nº 1.634/16 também instituiu tal obrigação para determinadas entidades estrangeiras, as quais devem providenciar informações e/ou documentos, mediante solicitação, dentro do prazo de 90 dias.

De forma resumida, as entidades estrangeiras sujeitas a tal obrigação são (i) as pessoas listadas acima, alternativamente à figura do beneficiário final; (ii) determinadas instituições financeiras, seguradoras ou equiparadas, ainda que não possuam influência significativa em entidade nacional; (iii) demais fundos ou entidades de investimento coletivo, ainda que não possuam influência significativa em entidade nacional; e (iv) *trusts* ou outros veículos fiduciários, sociedades constituídas com títulos ao portador e demais pessoas jurídicas constituídas no exterior não previstas nas categorias anteriores e que atuem exclusivamente com aplicações no mercado financeiro ou de capitais.

A referida obrigação consiste, de modo geral, na apresentação, por meio de dossiê digital e por meio da figura de seu representante no País, de informações acerca do investidor não residente, seus respectivos beneficiários finais ainda que não possuam influência significativa, bem como sobre os instrumentos de tal representação e do serviço de custódia de valores mobiliários no País.

As entidades inscritas no CNPJ a partir de 1º de julho de 2017 já estão obrigadas a prestar informações relacionadas à existência ou inexistência de beneficiários finais. Para as entidades inscritas antes de 1º de julho de 2017, tal obrigação ocorrerá na medida em que estas procederem com alguma alteração cadastral a partir dessa data, sendo que o prazo limite para tanto é 31 de dezembro de 2018.

Especificamente no tocante às entidades nacionais, a IN/RFB nº 1.729/17 estabeleceu que a informação relacionada aos beneficiários finais deve ser feita a partir da publicação de ato complementar específico pela Coordenação-Geral de Gestão de Cadastros (“Cocad”). Tal ato, até a última data de edição do presente não foi publicado pelo Cocad.

IX.2. DISCIPLINADA A TRIBUTAÇÃO DE “INVESTIDORES-ANJO”

Por meio da IN/RFB nº 1.719/17, a Receita Federal fixou as regras de tributação relacionadas às operações de aporte de capital em sociedades enquadradas como microempresas ou empresa de pequeno porte, realizados pelos denominados investidores-anjo (“Investidor-Anjo”).

Investidor-Anjo é a pessoa física ou jurídica que realiza investimentos com o próprio capital em empresas nascentes com alto potencial de

crescimento (chamadas “startups”). O principal objetivo desses investidores é aplicar em negócios com alto potencial de retorno, assumindo os riscos e dispondo de participação minoritária no negócio.

Pelas normas estabelecidas na IN/RFB nº 1.719/17, não é condição que a investida do Investidor-Anjo adote o SIMPLES-Nacional para apuração de tributos.

Os rendimentos percebidos pelo Investidor-Anjo estarão sujeitos à incidência do IRRF, calculado mediante a aplicação de alíquotas regressivas de 22,5% a 15%, definidas conforme o prazo do contrato de participação.

No caso de investidor pessoa física, de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES ou de pessoa jurídica isenta, o IRRF devido será retido e recolhido exclusivamente na fonte, não havendo tributação adicional no nível do investidor.

Por outro lado, no caso de pessoa jurídica optante pela apuração do IRPJ segundo o regime do lucro real, presumido ou sujeito ao regime de tributação de lucro arbitrado, o IRRF retido será considerado como antecipação do IRPJ devido na apuração anual ou trimestral, conforme o regime eleito.

Vale destacar que os rendimentos e ganhos auferidos pelos fundos de investimentos que aportarem capital como Investidores Anjos estarão dispensados das retenções do IRRF. Aos resgates das cotas de tais fundos, todavia, aplicam-se as regras de retenção do IRRF regidas pela norma geral referente aos fundos de investimentos.

IX.3. ATUALIZADAS AS REGRAS PARA RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO, RESSARCIMENTO E REEMBOLSO DE TRIBUTOS

Publicada a IN/RFB nº 1.717/17 que, em substituição à IN/RFB nº 1.300/12, passou a disciplinar sobre as regras para restituição, compensação, ressarcimento e reembolso dos tributos arrecadados pela Receita Federal.

Dentre as alterações trazidas, destacam-se (a) a previsão expressa de que o ressarcimento e a compensação de créditos das Contribuições para o PIS e a COFINS somente irão ocorrer nas hipóteses em que a legislação autoriza a apuração de créditos do regime de incidência não cumulativa das contribuições (art. 44); e (b) a vedação expressa à

compensação de crédito relativo às contribuições previdenciárias que forem objeto de discussão judicial antes do trânsito em julgado (art. 84, § 1º).

A primeira alteração apenas esclarece hipótese que já constava da IN/RFB 1.300/17. A segunda alteração, por sua vez, revela intenção da Receita Federal de evitar que contribuintes que ajuizaram ações judiciais para discutir a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas trabalhistas realizem sua compensação antes do trânsito em julgado na ação proposta, mas apenas e tão somente, com base no posicionamento favorável do STJ ou do STF.

Importante destacar que o artigo 170-A do CTN já impedia a compensação de qualquer tributo objeto de discussão judicial antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, muito embora valha mencionar que referida limitação vem sendo questionada, com relativo sucesso, pelos contribuintes junto ao Judiciário.

Não houve alterações nos procedimentos para a restituição, ressarcimento e compensação e foi mantido o programa PER/DCOMP.

IX.4. REGULAMENTADA A OBRIGATORIEDADE DE PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS A OPERAÇÕES LIQUIDADAS EM ESPÉCIE

Por meio da IN/RFB nº 1.761/17, a Receita Federal criou a Declaração de Operações Liquidadas com Moeda em Espécie - DME, em que devem ser informadas as operações liquidadas, total ou parcialmente, em espécie, decorrentes de alienação ou cessão onerosa ou gratuita de bens e direitos, de prestação de serviços, de aluguel ou de outras operações que envolvam transferência de moeda em espécie.

A DME deve ser entregue pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que, no mês de referência, tenham recebido valores em espécie cuja soma seja igual ou superior a R\$ 30.000,00 ou o equivalente em outra moeda. Caso a operação seja realizada com mais de uma pessoa física ou jurídica, referido limite será considerado por operação, independentemente do valor recebido pelo declarante de cada pessoa.

Além disso, a obrigação não se aplica a instituições financeiras nem a instituições autorizadas a funcionar pelo BCB.

O prazo de entrega da DME será o último dia útil do mês subsequente ao recebimento dos valores em espécie.

No caso da apresentação extemporânea da DME, as seguintes multas são aplicáveis:

- (i) Declarante pessoa jurídica em início de atividade, imune ou isenta, optante pelo regime do SIMPLES-Nacional ou pelo regime do lucro presumido: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês ou fração;
- (ii) Declarante pessoa jurídica não incluída no item (i) acima: R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais), por mês ou fração; e,
- (iii) Declarante pessoa física: R\$ 100,00 (cem reais), por mês ou fração.

Caso a obrigação seja cumprida antes de qualquer procedimento de ofício, os valores das multas informados acima serão reduzidos pela metade.

Em relação à não apresentação da DME ou à apresentação com informações inexatas ou incompletas ou com omissão de informações, as multas são as que seguem:

- (i) Declarante pessoa jurídica: 3% do valor da operação a que se referir à informação omitida, inexata ou incompleta (exceto para pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES-Nacional, situação em que a multa será reduzida em 70%);
- (ii) Declarante pessoa física: 1,5% do valor da operação a que se referir a informação omitida, inexata ou incompleta.

Além disso, poderá ser formalizada comunicação ao Ministério Público Federal quando houver indícios da ocorrência de crime de lavagem de dinheiro, previsto no artigo 1º, da Lei nº 9.613/98.

Por fim, destacamos que a entrega da DME é obrigatória para fatos ocorridos desde 1º de janeiro de 2018.

2. LEGISLAÇÃO ESTADUAL

2.1. NACIONAL

CAPÍTULO I - ICMS

I.1. PUBLICADA A LEI COMPLEMENTAR QUE CONVALIDOU BENEFÍCIOS DE ICMS

Foi publicada LC nº 160/17 que autorizou a celebração de convênio CONFAZ para deliberar sobre: a) a remissão dos créditos tributários de ICMS decorrentes das isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais (“benefícios”) instituídos por legislação estadual sem autorização do CONFAZ; e b) a reinstituição dos benefícios que ainda se encontrem em vigor.

De acordo com as disposições da legislação em referência, o convênio deveria ser aprovado por voto favorável de pelo menos 18 unidades federadas, sendo necessário o voto de 1/3 das unidades federadas de cada uma das cinco regiões do País – o que acabou ocorrendo em 18.12.2017, por meio da publicação do Convênio CONFAZ nº 190/17, conforme analisado no item I.3 abaixo.

Além disso, a LC nº 160/17 determinou que o convênio deveria, necessariamente, disciplinar sobre obrigatoriedade de as unidades federadas publicarem, em seus diários oficiais, uma relação de todos os atos normativos que concedem benefícios e efetuarem registro e depósito no CONFAZ da documentação comprobatória dos respectivos atos concessivos, sob pena dos benefícios não serem considerados válidos.

Atendidos os requisitos referidos acima, as entidades federadas ficam autorizadas a conceder e prorrogar benefícios cujo prazo de fruição não poderá ultrapassar:

- Até 15 anos no caso de benefícios destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;
- Até 8 anos no caso de benefícios destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional;

- Até 5 anos no caso de benefícios destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais;
- Até 3 anos no caso de benefícios destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura; e
- Até 1 ano no caso dos demais benefícios.

Adicionalmente, foram estabelecidas sanções de natureza financeira às unidades federadas que vierem a criar ou manter benefícios em desacordo com a LC nº 160/17 e como Convênio CONFAZ 190/17.

Conforme analisado no item a seguir, o texto encaminhado para sanção tratava também sobre a natureza dos benefícios e previa, de forma genérica, que os todos os benefícios de ICMS seriam considerados subvenções para investimento. Os respectivos dispositivos, no entanto, foram vetados pelo Presidente da República sob o argumento de que não houve apresentação do impacto orçamentário e financeiro desta alteração, que poderia representar significativo impacto na arrecadação federal, contudo, este foi rejeitado em sessão conjunta do Congresso Nacional.

I.2. REJEITADO VETO PRESIDENCIAL PARA A CARACTERIZAÇÃO DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

O Congresso Nacional derrubou o veto parcial do Presidente da República apresentado ao trecho da LC nº 160/17 que introduziu alterações na Lei nº 12.973/14, a respeito da caracterização de benefícios fiscais de ICMS como subvenções para investimento. No caso, os vetos haviam sido fundamentados no fato de que tais dispositivos violariam o art. 113 do ADCT, visto que não apresentaram o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal.

De acordo com a redação mantida pelo Congresso, os requisitos necessários para a qualificação de uma subvenção como de investimento são: (a) a intenção do ente subvencionador de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e (b) o registro dos valores recebidos em conta de reserva de lucros, inclusive para os processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Ressalte-se sobre este ponto que, apesar de a Lei nº 12.973/14, desde sua edição, prever tão somente o preenchimento dos requisitos mencionados acima para caracterização de uma subvenção como para investimento, as autoridades fiscais tendem a fundamentar suas autuações fiscais com base nas regras previstas no Parecer Normativo CSN nº 112/78.

O dispositivo em referência determina que, a despeito da ausência de base legal, os requisitos necessários para o reconhecimento de que uma subvenção se destina a investimento são: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Adicionalmente, a LC nº 160/17 prevê que, atendidos os requisitos legais, serão caracterizados como subvenção para investimento os benefícios criados por lei estadual, publicada até 7 de agosto de 2017, mesmo quando em desacordo com a legislação complementar Federal, desde que atendidas as exigências de registro da documentação comprobatória dos atos concessivos dos benefícios fiscais na CONFAZ.

I.3. APROVADO CONVÊNIO QUE CONVALIDA E REGULAMENTA A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

Nos termos exigidos pela LC nº 160/17, foi publicado o Convênio CONFAZ nº 190/17 ("Convênio") para dar efetividade e regulamentar as autorizações previstas na lei complementar, no tocante à convalidação e prorrogação dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados e o Distrito Federal, sem a devida aprovação CONFAZ. O Convênio entrou em vigor no dia 26.12.2017, data da publicação de sua ratificação por meio do Ato Declaratório nº 28.

Dentre os esclarecimentos propostos pelo Convênio, destacam-se (a) a definição e distinção de conceitos de benefícios fiscais, atos normativos, atos concessivos, registro e depósito, introduzidos pela LC nº 160/17; e (b) a indicação das modalidades de benefícios fiscais abrangidos pela LC nº 160/17, quais sejam: devolução de imposto, crédito outorgado, crédito presumido, financiamento, anistia,

moratória, dilação de prazo para pagamento, crédito para investimento, dentre outros.

Cumprir destacar que o Convênio excluiu da regra de convalidação os benefícios fiscais concedidos às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, cuja concessão não depende de aprovação dos demais Estados e do Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ.

Neste cenário, a remissão, a anistia e a reinstituição dos incentivos, passou a ser condicionada ao cumprimento dos seguintes requisitos pelos Estados e Distrito Federal:

(i) Publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, instituídos por legislação estadual ou distrital sem aprovação pelo CONFAZ, nos seguintes prazos:

- Até 29 de março de 2018, para atos vigentes em 8 de agosto de 2017; e
- Até 30 de setembro de 2018, para atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

O CONFAZ pode, em casos específicos e observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência mencionada no item (i) acima seja feita até 28 de dezembro de 2018

(ii) Efetuar o registro e o depósito, no CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ, nos seguintes prazos:

- Até 29 de junho de 2018 para atos vigentes na data do registro e depósito;
- Até 28 de dezembro de 2018 para atos não vigentes na data do registro e depósito ou, em casos específicos, mediante autorização do CONFAZ, observado um quórum de maioria simples.

Os atos normativos e concessivos relativos aos benefícios fiscais que não tenham sido objeto de publicação, do registro e depósito, devem ser revogados até 28 de dezembro de 2018 pela entidade federada

concedente. Caso atendidas as exigências de publicação, registro e depósito, as unidades federadas podem reinstituir ou modificar os benefícios fiscais até a referida data ou, caso contrário, deverá revogá-los dentro do mesmo prazo.

Em linha com o disposto na LC nº 160/17, atendidos os requisitos referidos acima, as entidades federadas podem conceder e prorrogar benefícios cujo prazo de fruição não poderá ultrapassar os seguintes termos:

- 31 de dezembro de 2032: no tocante aos benefícios destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;
- 31 de dezembro de 2025: no tocante aos benefícios destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional;
- 31 de dezembro de 2022: no tocante aos benefícios destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais;
- 31 de dezembro de 2020: no tocante aos benefícios destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura; e
- 31 de dezembro de 2018: no tocante aos demais benefícios.

Também em linha com a LC nº 160/17, o Convênio permite que os Estados e o Distrito Federal estendam os benefícios fiscais a outros contribuintes estabelecidos em seus respectivos territórios, desde que respeitadas as mesmas condições de fruição, bem como que adiram a benefícios fiscais concedidos por outra entidade federada da mesma região.

2.2. SÃO PAULO

CAPÍTULO I – ICMS

I.1. PPD E ALTERAÇÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A Lei nº 16.498/17, conversão do PL nº 57/17, editada pelo Estado de São Paulo, instituiu o Programa de Parcelamento de Débitos – PPD 2017, bem como promoveu alterações relevantes ao Processo Administrativo Tributário do Estado de São Paulo, regulamentado pela Lei nº 13.457/09.

O PPD 2017 foi instituído para a liquidação de débitos tributários relativos ao IPVA, ao ITCMD, às multas, taxas, ressarcimentos e outros (com fatos geradores ocorridos até 31/12/16), bem como de débitos não tributários (vencidos até 31/12/16).

Em linhas gerais, o PPD 2017 estabeleceu as hipóteses de pagamento dos débitos mencionados acima, à vista ou em até 18 parcelas mensais e consecutivas, situação na qual haverá a incidência do acréscimo financeiro de 1% ao mês, com os seguintes descontos:

- i. Relativamente ao débito tributário:
 - a. Redução de 75% do valor atualizado das multas punitiva e moratória e de 60% do valor dos juros incidentes sobre o tributo e sobre a multa punitiva, na hipótese de recolhimento em uma única vez;
 - b. Redução de 50% do valor atualizado das multas punitiva e moratória e de 40% do valor dos juros incidentes sobre o tributo e sobre a multa punitiva, na hipótese de parcelamento;
- ii. Relativamente ao débito não tributário e à multa imposta em processo criminal:
 - a. Redução de 75% do valor atualizado dos encargos moratórios incidentes sobre o débito principal, na hipótese de recolhimento em uma única vez;
 - b. Redução de 50% do valor atualizado dos encargos moratórios incidentes sobre o débito principal, na hipótese de parcelamento.

Vale notar que o PPD 2017 permitiu, inclusive, a liquidação de saldo de outros parcelamentos em andamento, bem como do saldo remanescente do Programa de Parcelamento de Débitos concedido no ano-calendário de 2015.

O Estado de São Paulo editou, ainda, o Decreto nº 62.708/17, a fim de regulamentar o PPD 2017, bem como a Resolução Conjunta nº 2/17, a qual abordou a disciplina a ser dispensada aos procedimentos administrativos necessários ao recolhimento de débitos no âmbito do PPD 2017.

O prazo para adesão ao programa se exauriu em 15 de agosto de 2017.

Com relação às alterações relativas ao Processo Administrativo Tributário de São Paulo, destacam-se os seguintes pontos:

- i. Provas: foi incluída a possibilidade de as partes, a qualquer tempo, juntarem aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos supervenientes ou para contrapor-los aos que tiverem sido produzidos nos autos;
- ii. Impedimentos: foram incluídos novos impedimentos ao exercício da função de julgar na esfera administrativa;
- iii. Teto para julgamento: apenas débitos superiores a 20.000 (vinte mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo ("UFESPs") serão analisados pelo TIT;
- iv. Presunção de intimação: considerar-se-ão intimadas as partes da inclusão do processo em pauta com sua disponibilização na rede mundial de computadores com, no mínimo, 5 dias de antecedência da data da sessão de julgamento, podendo o interessado fazer sustentação oral perante o Tribunal de Impostos e Taxas, na forma estabelecida em regulamento, devendo ater-se à matéria de natureza própria do recurso.
- v. Súmula: a jurisprudência firmada pelo TIT poderá ser objeto de súmula, que terá caráter vinculante, no âmbito dos órgãos de julgamento das Delegacias Tributárias de Julgamento e do próprio Tribunal, a ser proposta pelo Diretor da Representação Fiscal ou pelo Presidente do TIT e acolhida pela Câmara Superior, em deliberação tomada por votos de, pelo menos, 2/3 do número total de juízes que a integram;

- vi. Relevação/Redução de multas: as Câmaras Julgadoras poderão relevar ou reduzir multas apenas se houver voto, neste sentido, de pelo menos 3 dos juízes presentes;
- vii. Produtividade: a ajuda de custo dos juízes do TIT levará em consideração o número de sessões de que tenham participado e a quantidade de processos julgados em que tenham atuado como relator e participado do respectivo julgamento. Tal medida também valerá para os representantes fiscais;
- viii. Prazo limite: a Secretaria da Fazenda terá prazo máximo de 360 dias para manifestação relativa a ato processual que dependa exclusivamente de sua atuação;
- ix. Limitação de admissão ao Recurso Especial: não será admitido Recurso Especial que contrarie decisão tomada em sessão temática da Câmara Superior do TIT, exceto na hipótese de a referida decisão adotar interpretação da legislação tributária divergente da jurisprudência dominante dos Tribunais Superiores do Poder Judiciário;
- x. Sessões extraordinárias: o Presidente do TIT poderá convocar sessões extraordinárias das Câmaras do Tribunal e sessões temáticas na Câmara Superior. Os recursos voluntários, de ofício, ordinários e especiais, pedidos de retificação ou reformas de julgado que versem sobre o tema a ser enfrentado na sessão temática ficarão suspensos por deliberação do Presidente do Tribunal de Impostos e Taxas;
- xi. Obediência à ordem cronológica: os juízes e o órgão de julgamento deverão, preferencialmente, obedecer a ordem cronológica para relatar e proferir acórdão, salvo nas seguintes hipóteses:
- a. julgamento de processos em bloco para aplicação de tese jurídica firmada em julgamento em sessões temáticas;
 - b. julgamento de processos cujas teses tenham sido objeto de Súmula Vinculante ou súmulas do Tribunal de Impostos e Taxas;
 - c. processos nos quais haja interesse público quanto à prioridade de sua tramitação, conforme definido pela Administração Tributária;
- e

d. processo que exija urgência no julgamento, assim reconhecida por decisão fundamentada.

xii. Boa-fé das partes: aqueles que, de qualquer forma, participam do processo devem comportar-se de acordo com a boa-fé, zelando pelo andar do processo e cooperando entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva;

xiii. Prazo máximo para proferir decisão administrativa: a decisão administrativa deve ser proferida no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, impugnações, defesas ou recursos administrativos. Os pedidos de diligência suspendem esse prazo.

I.2. PROGRAMA ESPECIAL DE PARCELAMENTO DO ICMS NO ESTADO DE SÃO PAULO – PEP DO ICMS

Com base na autorização do Convênio nº ICMS 54/17, o Governo do Estado de São Paulo publicou o Decreto nº 62.709/17, que institui o Programa Especial de Parcelamento do ICMS no Estado de São Paulo – PEP do ICMS, para a liquidação de débitos fiscais relacionados ao ICMS, decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2016, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, inclusive ajuizados, com os seguintes descontos:

Número de Parcelas	Redução de Multas Moratórias e Punitivas	Redução de Juros sobre o Imposto e Multas Punitivas	Acréscimo financeiro (mensal)
1	75%	60%	N/A
Até 12 parcelas	50%	40%	0,64%
13 a 30 parcelas	50%	40%	0,80%
31 a 60 parcelas	50%	40%	1%

Em caso de pagamento de débitos exigidos por meio de AIIM não inscrito em dívida ativa, o Decreto nº 62.709/17 estabeleceu, ainda, que as reduções acima mencionadas deveriam ser aplicadas, cumulativamente, com os seguintes descontos sobre o valor atualizado da multa punitiva:

i. 70%, no caso de recolhimento em parcela única, mediante adesão ao programa no prazo de até 15 dias contados da data da notificação da lavratura do AIIM;

- ii. 60%, no caso de recolhimento em parcela única mediante adesão ao programa no prazo de 16 a 30 dias contados da data da notificação da lavratura do AIIM; e
- iii. 25%, nos demais casos de ICMS exigido por meio de AIIM.

Adicionalmente, o PEP do ICMS permitiu a utilização de crédito acumulado e do valor de ICMS a ser ressarcido em decorrência de retenção, em operação sujeita à substituição tributária, para liquidação de débitos fiscais, procedimento que foi regulamentado pela Resolução Conjunta nº 3/17.

Cumprir destacar que a concessão dos benefícios previstos no PEP do ICMS não dispensou, na hipótese de débitos ajuizados, a efetivação de garantia integral da execução fiscal, bem como o pagamento das custas, das despesas judiciais e dos honorários advocatícios, ficando estes reduzidos para 5% do valor do débito fiscal.

De forma complementar, o PEP do ICMS estabeleceu, ainda, a possibilidade de utilização de depósito judicial, desde que não tenha havido decisão favorável à Fazenda Pública de São Paulo com trânsito em julgado.

Importante frisar que o Decreto nº 62.709/17 previu a possibilidade de inclusão no PEP do ICMS, dentre outros:

- i. Os valores denunciados espontaneamente ou informados pelo contribuinte relacionados a fatos geradores ocorridos até 31.12.2016 e não informados por GIA, com exceção de débitos informados por meio da DASN ou do PGDAS-D;
- ii. Os débitos decorrentes, exclusivamente, de penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória ocorrida até 31.12.2016;
- iii. O saldo remanescente dos parcelamentos anteriores regulamentados pelos Decretos nºs 51.960/07 (PPI), 58.811/12 (PEP), 60.444/14 (PEP) e 61.625/15 (PEP) e rompidos até 30.01.2017, desde que estejam inscritos em dívida ativa;
- iv. O saldo remanescente de parcelamento deferido nos termos dos artigos 570 e 583 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo; e

v. Os débitos de contribuinte sujeito às normas do SIMPLES-Nacional, com restrições.

O prazo para adesão ao programa se esgotou em 15.08.2017.

I.3. PUBLICADO DECRETO QUE DETERMINA A INCIDÊNCIA DE ICMS NAS SAÍDAS DE BENS OU MERCADORIAS DIGITAIS

Com base no Convênio ICMS nº 106/17, o Estado de São Paulo promulgou o Decreto nº. 63.099/17, por meio do qual promoveu alterações no RICMS/SP para determinar a incidência do referido imposto estadual nas saídas de “bens ou mercadorias digitais” por meio de transferência eletrônica de dados.

Nos termos do Convênio ICMS nº 106/17, as operações realizadas com *software*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, desde que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, estão sujeitas à incidência do ICMS.

De acordo com o Decreto nº 63.099/17, o ICMS deverá ser recolhido em favor da unidade federada onde estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente, no caso de saídas com bens ou mercadorias digitais destinadas a consumidor final realizadas por meio de transferência eletrônica de dados, conforme requisitos e condições a serem publicados pela SEFAZ.

Neste contexto, o Decreto confere aos *sites* e às plataformas eletrônicas que realizam a venda ou a disponibilização de tais produtos no Estado de São Paulo a condição de estabelecimentos autônomos, exigindo a respectiva inscrição no CADESP. Os detentores de *site* ou a plataforma eletrônica que realizem exclusivamente operações com mercadorias digitais isentas ou não tributadas estão dispensados da inscrição no CADESP.

O Decreto nº 63.099/17 autoriza que a SEFAZ estabeleça procedimento simplificado para a inscrição dos estabelecimentos que comercializem exclusivamente mercadorias digitais, bem como conceda regimes especiais com o objetivo de facilitar o cumprimento das novas obrigações fiscais, tais como a emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais.

Cumpra-se destacar que as operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, realizadas em momento anterior à comercialização ao consumidor final, são consideradas isentas para fins de incidência do ICMS.

Por outro lado, o Município de São Paulo defende que o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados ou, ainda, quando executados a partir de servidores externos (*Software as a Service – SaaS*), seriam eventos onerados pelo ISS.

Há claro conflito no posicionamento o Estado e o Município sobre a tributação em questão, o que deve levar os contribuintes a questionar judicialmente o assunto, principalmente em uma suposta tentativa de bitributação pelos referidos entes públicos.

3. LEGISLAÇÃO MUNICIPAL

3.1. NACIONAL

CAPÍTULO I – ISS

I.1. LEI COMPLEMENTAR TRAZ NOVAS ATIVIDADES SUJEITAS AO ISS

A LC nº 157/16 alterou a LC nº 116/03 e trouxe novidades relevantes sobre o ISS, destacadas a seguir:

Fixação da alíquota mínima do ISS em 2%

(i) Foi proibida a concessão de isenções, incentivos e benefícios tributários ou financeiros, ou qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, carga tributária inferior a 2%, salvo em relação a determinados serviços de construção civil, hidráulica ou elétrica e de transporte coletivo municipal. Referida alíquota já constava do artigo 88, inciso I, do ADCT e da CF/88 e agora está expressa na LC nº 116/03;

(ii) Qualquer ato normativo dos municípios que não respeite a carga tributária mínima de 2% será considerado nulo, constituindo ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter referidos benefícios;

(iii) Foi concedido o prazo de um ano, a partir da publicação da LC nº 157/16 (i.e. a partir de 30 de dezembro 2016), para que os municípios e o Distrito Federal revoguem os dispositivos que concedem benefícios e incentivos fiscais que resultem em carga tributária inferior a 2%.

Foram incluídas as seguintes atividades na lista de serviços sujeitos ao ISS

(i) Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos, etc.;

(ii) Elaboração de programas, inclusive jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres;

(iii) Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet;

(iv) Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita);

(v) Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS; e

(vi) Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros e outros serviços de transporte de natureza municipal.

1.2. REJEITADO O VETO PRESIDENCIAL PARA A INCIDÊNCIA DO ISS EM DETERMINADOS SETORES

O Congresso Nacional derrubou o veto parcial do Presidente da República apresentado ao trecho da LC nº 157/16 que modificava a forma de cobrança do ISS sobre determinados serviços.

De acordo com a legislação até então vigente, a regra geral para cobrança do ISS recaía ao Município onde estava localizado o estabelecimento prestador do serviço. Contudo, a LC nº 116/03 estabelece algumas exceções, nas quais a competência para cobrança do ISS é deslocada para o Município dos tomadores dos seguintes serviços:

- Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres;
- Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*);
- Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração,

cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*);

- Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres;
- Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário; e
- Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

Apesar de a alteração do local de recolhimento do ISS trazida pela LC nº 157/16 possuir vigência a partir da data de sua publicação (1º de junho de 2017), a cobrança do ISS pelo Município em que está localizado o tomador dos serviços acima indicados, na maioria dos casos, ainda depende da edição de leis por cada um dos Municípios.

O descompasso entre a lei complementar e as leis municipais deve resultar no surgimento de discussões judiciais sobre o tema. Neste contexto, tendo em vista que as alterações provocarão um expressivo aumento das obrigações acessórias a serem cumpridas pelos prestadores dos serviços acima listados, foram ajuizadas a ADI 5835 e a ADPF 499 perante o STF para afastar a mudança das regras sobre o local de cobrança do ISS. Em 23.3.2018, houve concessão de liminar pelo STF para suspender a eficácia da regra da LC nº 157/16 que alterou o local de pagamento do ISS.

3.2. SÃO PAULO

CAPÍTULO I – ISS

I.1. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO REGULAMENTA TRIBUTAÇÃO DE STREAMING

O Município de São Paulo promulgou a Lei nº 16.757/17 para incluir em sua lista de serviços passíveis de incidência do ISS, dentre outros, os itens 1.03, 1.04 e 1.09:

“1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).”

Com base no dispositivo acima, tais serviços passaram a se sujeitar à incidência do ISS calculado a uma alíquota de 2,9%, a partir de 12.02.2018.

Em linha com o quanto disposto na LC nº 157/16, a legislação paulistana também alterou o local de recolhimento do ISS para o domicílio do tomador dos serviços prestados pelas administradoras de fundos, de consórcio, cartão de crédito/débito e congêneres, bem como dos serviços de arrendamento mercantil e aqueles prestados por planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

CAPÍTULO II – ASSUNTOS DIVERSOS

II.1. LEI MUNICIPAL DE SÃO PAULO INSTITUI COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO NA RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS

Por meio da Lei nº 16.670/17, a Prefeitura do Município de São Paulo instituiu a compensação de ofício de créditos tributários objeto de restituição com débitos tributários administrados pela Secretaria Municipal da Fazenda.

A legislação em referência possibilita que a compensação alcance débitos oriundos de tributos administrados pela Secretaria Municipal da Fazenda, parcelados ou não, exceto aqueles inscritos em Dívida Ativa e objeto de contestação pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão administrativa ou judicial. Os débitos a serem compensados devem abranger o valor original do tributo e da multa, bem como a atualização monetária e os juros de mora.

A compensação deve ser efetivada de ofício, nos termos definidos em regulamento, não cabendo ao sujeito passivo indicar débitos à compensação. Caso o crédito restituível seja inferior ao valor do débito, o saldo remanescente será cobrado pela Fazenda Pública. Por outro lado, caso o débito a ser compensado seja inferior, o respectivo saldo deve ser restituído ao sujeito passivo.

A Lei 16.670/17 está vigente desde a data de sua publicação, contudo somente produzirá efeitos a partir da entrada em vigor de sua regulamentação, que, até a data de publicação deste livro, não havia sido editada.

3.3. RIO DE JANEIRO

CAPÍTULO I – ISS

I.1. ALTERADAS A ALÍQUOTA PADRÃO DO ITBI, AS REGRAS DE COBRANÇA DO IPTU, BEM COMO INTRODUZIDAS AS HIPÓTESES DE COBRANÇA DE ISS SOBRE SERVIÇOS DE *STREAMING* E DE VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE

Publicada a Lei nº 6.250/17, por meio da qual o Município do Rio de Janeiro alterou de 2% para 3% a alíquota padrão do ITBI, incidente sobre todas as operações que envolvam a transmissão onerosa de bens imóveis no Município, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018.

Adicionalmente, a referida Lei promoveu ajustes nas regras do IPTU para alterar a forma de cálculo do valor venal e do próprio imposto, aumentar o número de imóveis sujeitos ao pagamento do IPTU e determinar que a Planta Genérica de Valores (“PGV”) seja atualizada de forma periódica, a cada 4 anos.

Os Deputados Estaduais Luiz Paulo Corrêa da Rocha, Lúcia Helena Pinto de Barros e Flávio Nantes Bolsonaro propuseram ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs nº 0059752-05.2017.8.19.0000 e 0061506-79.2017.8.19.0000) visando suspender a aplicação das novas regras de IPTU já em 2018. As respectivas medidas liminares foram concedidas pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, em respeito ao princípio do não-confisco e tendo em vista a baixa transparência das novas metodologias adotadas.

O Município do Rio de Janeiro recorreu ao STF (Suspensão de Liminar nº 1135) e a Ministra relatora Cármen Lúcia suspendeu a decisão do Tribunal de Justiça, autorizando que as novas regras para cobrança de IPTU sejam aplicadas, uma vez que a decisão do TJ tinha potencial lesivo, representando risco à ordem pública e econômica, por afetarem a arrecadação e o funcionamento dos serviços públicos municipais.

Cumprе ressaltar que as ADIs seguirão o curso normal no Tribunal de Justiça para julgamento do mérito da questão e, enquanto isso, as inovações trazidas pela Lei nº 6.250/17 devem ser normalmente aplicadas, sem prejuízo do ajuizamento de ações individuais para tratar de casos específicos atingidos pela mudança legislativa em exame.

Em relação ao ISS, diante das alterações promovidas pela publicação da LC nº 157/16, o Município do Rio de Janeiro, por meio da Lei nº 6.263/17, atualizou sua lista de serviços tributáveis para abranger, dentre outros, os seguintes:

1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011).

17.24 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

CAPÍTULO II – ASSUNTOS DIVERSOS

II.1. PROGRAMA CONCILIÁRIO

A Lei Municipal nº 6.156/17 reabriu o Programa Concilia Rio, o qual permitia o pagamento incentivado, à vista ou de forma parcelada, de créditos tributários e não tributários, inscritos ou não em Dívida Ativa, relativos a fatos geradores ocorridos até 31.12.2016.

Os principais benefícios previstos na legislação eram:

(i) pagamento à vista dos créditos tributários inscritos ou não em Dívida Ativa, com redução de 80% dos encargos moratórios e multas de ofício;

(ii) pagamento à vista dos créditos não tributários inscritos em Dívida Ativa, com redução de 100% dos encargos moratórios;

(iii) parcelamento em até 12 vezes de créditos tributários e não tributários inscritos em Dívida Ativa ou de créditos tributários não inscritos em Dívida Ativa, com redução de 50% dos encargos moratórios e multas de ofício; e

(iv) parcelamento entre 13 e 48 vezes de créditos tributários e não tributários inscritos em Dívida Ativa ou de créditos tributários não inscritos em Dívida Ativa, com redução de 30% dos encargos moratórios e multas de ofício.

O Programa Concilia Rio teve duração de 90 dias contados a partir do dia 03.07.2017, conforme regulamentado pelo art. 2º, do Decreto Municipal nº 43.320/17.

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

TÍTULO II

JURISPRUDÊNCIA

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

1. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

CAPÍTULO I – ICMS

I.1. AFASTADA A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

O Plenário do STF concluiu o julgamento do RE nº 574.706, em regime de repercussão geral, por meio do qual reconheceu que o ICMS não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, aprovando a seguinte tese: *“O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”* (Tema 069).

O entendimento vencedor se manteve em consonância com a posição anterior do próprio Plenário quando do julgamento do RE nº 240.785, no sentido de que o ICMS representa receita dos Estados e do Distrito Federal, de forma que não pode ser submetido à tributação como se fosse receita ou faturamento dos contribuintes.

Na ocasião do julgamento do RE nº 574.706 não houve análise de modulação de efeitos da decisão do Plenário, tendo em vista que a PGFN não havia formulado pedido nesse sentido.

A PGFN opôs embargos de declaração em face do acórdão publicado, por meio dos quais, além de pleitear a modulação dos efeitos da decisão favorável aos contribuintes apenas a partir do julgamento desse recurso, questiona a forma como o próprio valor do ICMS será excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Até o momento da publicação deste livro, referidos embargos de declaração ainda não haviam sido julgados pelo STF.

CAPÍTULO II – ISS

II.1. EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL, STF REVÊ O CONCEITO DE SERVIÇO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE ISS

Foi publicado o acórdão proferido no julgamento do RE nº 651.703/PR, submetido ao regime da repercussão geral (Tema 581), que analisou a possibilidade de incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde e aprovou a seguinte tese: *“As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço*

sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88".

De acordo com o entendimento vencedor, o ISS deve incidir sobre as atividades das operadoras de planos privados de assistência à saúde haja vista que (i) a CF/88 não utiliza conceitos fechados na delimitação de competências tributárias e (ii) o conceito de serviço não deve se limitar ao do Direito Civil, definido como mera obrigação de fazer, mas sim ser interpretado com base em critério econômico.

Com base nesses fundamentos, o Ministro Relator concluiu que o constituinte, ao atribuir competência para a instituição do ISS, buscou *"captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado"*, ressaltados serviços alcançados pelo ICMS e pelo IOF. Adotou, então, como conceito de prestação de serviços para fins da incidência do ISS *"o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador."*

A partir desta definição, o Ministro Relator concluiu que as operadoras de planos privados de assistência à saúde oferecem uma utilidade para os contratantes e que, portanto, suas atividades estão abrangidas pelo ISS, cuja base é o valor de comissão recebida, com desconto do valor repassado aos médicos, hospitais e laboratórios pela prestação de serviços de saúde.

Dentre os Ministros que analisaram o caso, foi vencido apenas o Ministro Marco Aurélio, que se manteve filiado à corrente de que a caracterização de uma atividade como serviço pressupõe uma obrigação de fazer, de modo que, nas atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde, *"não há o fornecimento do serviço em si, mas, tão somente, a garantia conferida pelo operador de que, quando o serviço médico se fizer necessário será proporcionado pela rede credenciada pela operadora"* e, portanto, que a *"incumbência da operadora se amolda à obrigação de dar coisa fungível, de cobrir custos, por meio de pagamento, sendo o serviço executado por outrem"*.

Essa decisão é de extrema relevância na medida em que evidencia a evolução da jurisprudência sobre o conceito de serviço para fins de tributação, a qual, até então, se limitava à definição de 'obrigação de

fazer' em contraposição à 'obrigação de dar'. Note-se que foram opostos Embargos de Declaração, os quais pendem de julgamento até a data de publicação deste livro.

CAPÍTULO III – IPTU

III.1. ANALISADA A CONSTITUCIONALIDADE DO IPTU SOBRE TERRENOS EM CONCESSÃO

O STF julgou os RE nºs 594.015 (Tema 385) e 601.720 (Tema 437), em regime de repercussão geral, por meio dos quais reconheceu a constitucionalidade da exigência do IPTU sobre terreno arrendado por particular no porto de Santos e sobre terreno em contrato de concessão por concessionária de veículos com a INFRAERO.

As respectivas teses aprovadas são:

- Tema 385: *A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município.*
- Tema 437: *Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo.*

Conforme palavras do Ministro Luís Roberto Barroso, o principal fundamento para afastar a extensão da imunidade recíproca nestes casos foi o de que “entender que os particulares que utilizam os imóveis públicos para exploração de atividade econômica lucrativa não devem pagar IPTU significa colocá-los em vantagem concorrencial em relação às outras empresas”.

Foram opostos Embargos de Declaração tanto no RE nº 594.015 quanto no RE nº 601.720, os quais pendem de julgamento até a data de publicação deste livro.

2. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ)

CAPÍTULO I – GANHO DE CAPITAL

I.1. RECONHECIDA A ISENÇÃO DE IR SOBRE GANHO DE CAPITAL APURADO NA VENDA DE IMÓVEIS RESIDENCIAIS

A Segunda Turma do STJ reconheceu que a isenção do IR sobre ganho de capital auferido por pessoas físicas nas operações de alienação de imóveis residenciais, previsto pela Lei nº 11.196/05, também se aplica na hipótese de utilização dos recursos na quitação, total ou parcial, de débito remanescente da aquisição a prazo de imóvel residencial já possuído pelo alienante (REsp nº 1.469.478).

A Lei nº 11.196/05 dispõe ser isento do IR o ganho de capital auferido por pessoa física, residente no País, na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País.

Ao regulamentar a referida isenção, a IN/RFB nº 599/05 determinou que a isenção não se aplica à hipótese de venda de imóvel residencial com o objetivo de quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial já possuído pelo alienante.

Nesse contexto, a Segunda Turma do STJ fixou o entendimento de que a restrição imposta pela IN/RFB nº 599/05 seria ilegal e, ainda, que a isenção do IR sobre o capital empregado no pagamento de contratos a prazo e financiamentos anteriores ao evento de alienação estaria em linha com o propósito da própria Lei nº 11.196/05, na medida em que dinamiza o mercado imobiliário e estimula a comercialização de imóveis e a construção de novas unidades imobiliárias.

A este respeito, cumpre ressaltar, no entanto, que os tribunais administrativos tendem a posicionar-se de forma desfavorável ao contribuinte, conforme se lê, por exemplo, no Acórdão nº 2201-003.914, proferido pela 2ª Seção da 2ª Câmara da 1ª Turma do CARF, em 05.10.2017.

CAPÍTULO II - ISS

II.1. AFASTADA A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS PARA CONTRATANTE LOCALIZADO NO EXTERIOR

A Primeira Turma do STJ, no julgamento do AResp nº 587.403, afastou a incidência do ISS na prestação de serviços tomados por contratante estrangeiro, por entender que o correspondente resultado se verificou no exterior.

A discussão analisou o alcance da expressão “resultado do serviço” para fins de caracterização da exportação de serviços realizada por empresa brasileira, situação na qual não haveria a incidência do ISS. No caso em análise, o contribuinte, pessoa jurídica brasileira, elaborou projetos de engenharia que deveriam ser executados na França.

O Ministro Relator do caso, Gurgel de Faria, reconheceu que apesar de o projeto ter sido finalizado em território brasileiro, o seu objeto era a execução de obra no exterior, de maneira tal que não havia fato gerador do tributo municipal.

Diante da ausência de interposição de recurso, o acórdão transitou em julgado em fevereiro de 2017.

Este julgamento revela importante mudança de entendimento do STJ sobre o tema, na medida em que, em 2006, quando do julgamento do REsp nº 831.124, o Tribunal havia firmado o entendimento de que a conclusão do serviço em território nacional não caracterizaria operação de exportação de serviços (reparo de turbinas de aeronaves para pessoas estabelecidas no exterior) e, portanto, estaria sujeita ao ISS.

3. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

3.1. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO (“TRF2”)

CAPÍTULO I – GANHO DE CAPITAL

I.1. ANALISADA A APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL COM BASE EM VALOR HISTÓRICO EM REAIS

A 3ª Turma Especializada do TRF2 decidiu que há a incidência do IRRF sobre o ganho de capital decorrente da alienação de participação societária por residente no exterior, apurado sobre a diferença positiva do valor histórico do investimento em moeda nacional (Reais) e o valor recebido pela alienação do bem (Recurso de Apelação nº 0019477-64.2005.4.02.5101).

Em resumo, a controvérsia girou em torno da determinação da forma correta para o cálculo do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido por residente no exterior, quando da alienação de participação societária de pessoa jurídica brasileira adquirida em moeda estrangeira.

Como regra geral, existem dois métodos para o cálculo do custo do investimento realizado em uma pessoa jurídica brasileira, o que, eventualmente, pode resultar em diferentes consequências fiscais quanto à determinação do ganho de capital sujeito à tributação do IRRF.

Com base no primeiro método (i.e., custo histórico em moeda nacional – “Método 1”), o custo do investimento na empresa brasileira em moeda estrangeira deve ser convertido em moeda nacional (Reais) na data do investimento/reinvestimento.

Por outro lado, com base no segundo método (i.e., custo em moeda estrangeira – “Método 2”), o custo do investimento em moeda estrangeira deve ser convertido em moeda nacional (Reais) apenas na data da alienação/transferência da empresa brasileira pelos investidores estrangeiros.

Utilizado com maior frequência, o Método 2, além ser melhor fundamentado na legislação, na maioria dos casos, resulta em menor impacto fiscal ao contribuinte. No entanto, historicamente, as autoridades fiscais têm se posicionado, por meio de respostas a processos de consulta, a favor da aplicação do Método 1.

Neste contexto, no ano de 2014, foi editada a IN/RFB 1.455/14, que estabeleceu que o ganho de capital deve ser determinado com base na diferença entre o preço de venda em Reais e o custo do investimento em Reais apurado na data do investimento (i.e., custo histórico em moeda nacional).

No sentido do posicionamento adotado pelas autoridades fiscais, a 3ª Turma Especializada do TRF2 afirmou que o lucro decorrente da alienação da participação societária do contribuinte constitui fato gerador de imposto de renda, incluindo a variação cambial existente entre a data do investimento e a alienação do bem. Dessa forma, prevaleceu o entendimento de que o imposto sobre ganho de capital deve ser calculado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o do custo do investimento em moeda nacional apurado na data do investimento (i.e., Método 1).

CAPÍTULO II – PROCESSO E PROCEDIMENTO

II.1. ANALISADA A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM HIPÓTESE DIVERSA DAQUELA PREVISTA NA LEF

A 4ª Turma Especializada do TRF2 analisou a ocorrência de prescrição intercorrente nos casos em que não há o arquivamento da execução fiscal, conforme exigido pelo artigo 40, §2º e §4º da LEF (Embargos de Declaração em Apelação nº 0504641-29.2005.4.02.5101).

A LEF e o novo CPC preveem que, quando o devedor não for localizado ou não forem encontrados bens penhoráveis, a execução deve ser suspensa pelo prazo de 1 ano, a fim de que sejam aplicados esforços para localização e a penhora de bens do contribuinte executado. Transcorrido esse prazo e caso sejam infrutíferas as pesquisas e diligências, os autos da execução devem ser arquivados, momento a partir do qual se inicia a contagem do prazo de 5 anos da prescrição intercorrente.

No caso em análise, as primeiras tentativas de citação do executado se deram em maio de 2006. Após mostrarem-se infrutíferas as tentativas de localização do executado, dos responsáveis e/ou de bens passíveis de penhora (por meio de redirecionamento da execução, citação por edital, penhora eletrônica e de bem imóvel), a execução foi suspensa em janeiro de 2007.

No caso, a 4ª Turma Especializada do TRF2 decretou a ocorrência de prescrição intercorrente, mesmo diante das diversas medidas tomadas pela exequente para a localização do executado e/ou de seus bens. De acordo com o Desembargador do caso, a prescrição intercorrente ocorre tanto na hipótese de inércia da exequente como nos casos em que as diligências por esta tomadas mostram-se infrutíferas, pois caso contrário, a dívida tributária se tornaria imprescritível.

Diante da ausência de interposição de recurso, o acórdão transitou em julgado. Apesar de não se tratar de posicionamento majoritário da jurisprudência, o precedente é importante ao demonstrar uma flexibilização da posição do Judiciário em situações em que o processo de cobrança perdura por muitos anos.

3.2 TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO (“TRF3”)

CAPÍTULO I – IRPJ/CSL

I.1. ANÁLISE DA DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSL DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE JCP

A 6ª Turma do TRF3 analisou a possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSL de pagamentos efetuados a título de remuneração de JCP relativos a exercícios anteriores aos da deliberação do pagamento (Recurso de Apelação nº 0000448-07.2016.4.03.6106).

No caso, prevaleceu o entendimento proferido pelo STJ nos autos do RE nº 1.086.752, de acordo com o qual a legislação tributária não estabelece que a dedução do JCP deva ser realizada no mesmo exercício-financeiro em que tenha sido auferido o lucro da empresa.

Com base neste fundamento, o Desembargador do caso afirmou que a restrição temporal para fins de dedução de JCP apenas no mesmo ano em que apurados, prevista no artigo 28, §10º da IN/RFB nº 1.515/14, não possui fundamento legal.

Neste mesmo sentido, a Justiça Federal do Rio de Janeiro reconheceu a possibilidade de dedução dos JCP distribuídos em exercício posterior ao da apuração do lucro da empresa, conforme sentença proferida nos autos da Ação Ordinária nº 0132963-41.2016.4.02.5101, a qual é objeto de Recurso de Apelação interposto pela União Federal, pendente de julgamento pelo TRF2 até a data de publicação deste livro.

No caso do precedente do STJ mencionado acima, os seguintes fundamentos foram utilizados para justificar a possibilidade de dedução: (i) a distribuição dos JCP é uma faculdade legal e não há prazo para seu exercício; (ii) a disponibilidade econômica dos JCP surge apenas no momento do seu pagamento, quando ocorre a individualização dos valores distribuídos; e (iii) apesar de as despesas e receitas deverem ser incluídas simultaneamente no período de apuração do resultado, se não há distribuição de JCP em determinado exercício fiscal, não há despesa a ser lançada.

Cumprе ressaltar que este não é o entendimento atualmente adotado pela CSRF, que se posiciona pela impossibilidade de dedução

dos valores de JCP acumulados anteriormente ao ano da deliberação de seu pagamento, sob o argumento de que os princípios contábeis e da legislação tributária e societária rejeitam tal procedimento.

A título exemplificativo, nos acórdãos nº 9101-002.180 e 9101-002.248, a CSRF entendeu que o pagamento de JCP tem natureza de despesa com juros que, em respeito ao princípio de competência, deve ser confrontada com as receitas que formam o lucro do mesmo exercício. Neste contexto, não estaria autorizada a deliberação de pagamento de JCP em relação a exercícios anteriores e a consequente dedução dos valores pagos a tal título da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

CAPÍTULO II – PIS/COFINS – IMPORTAÇÃO

II.1. ANALISADO O ÔNUS DA PROVA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

A 3ª Turma do TRF3 decidiu que cabe ao fisco o ônus da prova da ocorrência do fato gerador do PIS/COFINS – Importação (Recurso de Apelação nº 0013044-60.2015.4.03.6105) em remessas para o exterior. No caso específico, a Turma analisou contratos firmados entre o contribuinte e sua matriz localizada no Japão, qualificados como contratos de transferência de tecnologia – o que enseja o pagamento de *royalties* – ou de assistência técnica e prestação de serviços.

De acordo com o entendimento defendido pelo contribuinte, os contratos firmados versavam sobre a transferência de tecnologia, de maneira que os valores remetidos ao exterior não estariam sujeitos à hipótese de incidência do PIS e da COFINS-Importação. Em sentido oposto, o fisco alegou que os contratos caracterizariam hipótese de prestação de serviços, o que justificaria a incidência das contribuições.

Diante do embate, a 3ª Turma do TRF3 destacou que não houve, na fase administrativa, a devida análise das obrigações contratadas, frisando ser da autoridade administrativa o ônus de provar que de fato o pagamento decorrente dos contratos seria relativo a uma prestação de serviços. Neste contexto, as autuações foram canceladas pelos desembargadores da Turma.

A União Federal interpôs Recurso Especial face ao acórdão em questão, o qual pende de julgamento até a data de publicação deste

livro. A este respeito, importante frisar que, a despeito de se tratar de um caso específico, o precedente é importante por analisar caso em que o Judiciário cancelou autuações fundamentadas de forma insuficiente e baseadas em presunções.

CAPÍTULO III – PROCESSO E PROCEDIMENTO

III.1. ANALISADA OBRIGATORIEDADE DE JULGAMENTO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS NO PRAZO DE ATÉ 360 DIAS

O TRF3, ao julgar o Recurso de Apelação nº 0018632-34.2013.4.03.6100 interposto pela União Federal, manteve decisão proferida em sede de primeira instância por meio da qual foi assegurado ao contribuinte o direito à imediata análise de impugnação apresentada em processo administrativo, tendo em vista o decurso do prazo de 360 dias da data do respectivo protocolo.

De acordo com o TRF3, a análise imediata deveria ocorrer com base no artigo 24 da Lei nº 11.457/07, segundo o qual *“é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”*. O acórdão transitou em julgado em março de 2017.

A respeito do tema, o STJ já determinou, em regime de recurso repetitivo (REsp nº 1.308.206/RS), que o prazo do artigo 24 da Lei nº 11.457/07 deve ser aplicado a requerimentos anteriores e posteriores à vigência da referida lei. Para os pedidos protocolados após o advento da lei, como no caso concreto analisado pelo TRF3, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo do pedido.

O julgado merece atenção na medida em que o ajuizamento de ação para requerer a celeridade no trâmite de processos administrativos representa mecanismo eficiente a ser utilizado por quaisquer contribuintes que possuam processos pendentes de análise em prazo superior ao estipulado pela lei acima mencionada.

4. DECISÕES DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

CAPÍTULO I - ISS

I.1. TJ/SP AFASTA HIPÓTESE DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISS

A 15ª Câmara de Direito Público do TJ/SP entendeu não haver exportação de serviços ao analisar caso envolvendo a prospecção de clientes por prestador domiciliado no Brasil para tomador domiciliado no exterior (Apelação nº 1035373-91.2015.8.26.0053).

Com objetivo de afastar a exigência do ISS, o contribuinte sustentou que prestava serviços especializados de análise e assessoria financeira a clientes residentes no exterior e que sua atividade envolveria a exportação de serviços, na medida em que a fruição dos serviços pelo cliente se verificaria no exterior.

O Município de São Paulo, por sua vez, alegou que o contribuinte prestava serviços no Brasil de modo que os seus resultados eram verificados em Território Nacional. Neste cenário, defendeu que apenas as conclusões e recomendações eram encaminhadas às tomadoras dos serviços sediadas no exterior, o que não poderia ser confundido com exportação de serviços.

A decisão foi fundamentada com base no conceito de resultado do serviço adotado pelo STJ no julgamento do REsp nº 831.124/RJ, de acordo com o qual se considera como resultado para fins de incidência do ISS a conclusão do serviço, independentemente de a fonte pagadora estar no exterior.

Neste contexto, ao analisar os contratos de prestação de serviços e as obrigações neles descritas, entendeu o Relator que estes não seriam serviços de assessoria financeira, mas sim de agenciamento e captação de clientes para a concessão de linhas de crédito, enquadrados no item 10.02 da Lei Complementar nº 116/2003: *“10.02 Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer”, sendo prestado no Brasil e com resultado verificado no Brasil”*.

Com base nessas premissas, o Relator concluiu que, diante da ausência de previsão contratual para a manutenção de documentos

vinculados ao contrato de prestação de serviços no caixa-forte do prestador no Brasil, os serviços seriam prestado no País e que, portanto, não haveria que se falar em operação de exportação.

A discussão relacionada ao conceito de exportação de serviços para fins de ISS continua sem uma definição jurisprudencial, de modo que há decisões que equiparam resultado a fruição, tal como pretendia o contribuinte no caso em análise.

Após a interposição dos Recursos Especial e Extraordinário, o processo foi suspenso tendo em vista a discussão subjacente sobre o caráter confiscatório da multa, matéria pendente de julgamento pelo STF.

5. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF

5.1. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF

CAPÍTULO I - IRPJ E CSL

1.1. CSRF JULGA A ADIÇÃO DE ÁGIO NA BASE DE CÁLCULO DA CSL ANTES DE EVENTO DE REALIZAÇÃO

A 1ª Turma da CSRF analisou, novamente, as regras de aproveitamento fiscal de ágio para fins de apuração da base de cálculo da CSL (Acórdão nº 9101-002.422).

No caso analisado, exclusivamente para fins de 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, em período anterior a qualquer evento de realização (alienação, liquidação, incorporação, fusão ou cisão). Neste cenário, as autoridades fiscais autuaram o contribuinte sob o argumento de que a referida prática contrariaria as regras previstas na legislação do imposto de renda, que determinam que as contrapartidas da amortização fiscal do ágio devem ser computadas na determinação do lucro real somente a partir da realização do investimento.

Em sua defesa, o contribuinte alegou que as referidas regras seriam aplicáveis exclusivamente ao IRPJ, visto que não existe qualquer dispositivo legal que estipule o mesmo tratamento à CSL. Contudo, ao analisar o caso, a CSRF concluiu 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 1ª Turma manteve o auto de infração lavrado contra o contribuinte para exigir a CSL recolhida a menor por conta da prática adotada.

Tal decisão contraria posicionamento adotado tanto pela Câmara Baixa do CARF, como pela própria CSRF (após a reabertura do órgão), as quais vinham se posicionando pela possibilidade de a pessoa jurídica adquirente de participação societária com ágio de deduzir a respectiva despesa da base de cálculo da CSL, mesmo nas situações em que não tenha havido evento de incorporação, fusão ou cisão (Acórdãos nº 1201-001.237 e nº 9101-002.310).

Na oportunidade em que analisou o Acórdão nº 9101-002.310, vale destacar que a composição da CSRF era diversa da estrutura atual.

I.2. ANALISADA A POSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A SÓCIOS DIRETORES EM CASO DE ÁGIO INTERNO

A 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos, decidiu desfavoravelmente ao contribuinte em relação à possibilidade de amortização fiscal de ágio gerado internamente, bem como, por voto de qualidade, entendeu haver conduta dolosa para fins de qualificação da multa, contagem do prazo prescricional e atribuição de responsabilidade tributária aos sócios-diretores (Acórdão 9101-002.487).

No caso em análise, de acordo com as informações disponibilizadas nos autos, o ágio decorre de operação de integralização de capital em sociedade recém constituída, mediante entrega das ações da companhia cuja expectativa de rentabilidade futura, teria dado lastro ao ágio. Considerando que a operação ocorreu entre sociedades do mesmo grupo econômico, não envolvendo qualquer terceiro, o ágio foi considerado “ágio interno”.

Conforme entendimento defendido pelo contribuinte, apenas a partir da vigência da Lei nº 12.973/14 é que se teria condicionado o reconhecimento e a amortização de ágio para fins fiscais à operação entre partes independentes. Nessa linha, a operação de contribuição de capital seria legítima para suscitar a constituição de ágio, visto que anterior à edição do dispositivo em referência.

A interpretação das autoridades fiscais, convalidada pela CSRF, foi no sentido de que as transações entre empresas de um mesmo grupo econômico não geram mutações patrimoniais e econômicas, quando considerada a situação do grupo de forma consolidada, não dando ensejo à apuração de ágio amortizável.

Ademais, com base no argumento de que, no caso, o ágio teria sido gerado de forma artificial mediante simulação, a CSRF concluiu que o contribuinte teria agido de forma dolosa, confirmando a aplicação da multa de 150%. Adicionalmente, apontou que o prazo de contagem da decadência para fins de lançamento dos tributos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tal como previsto no artigo 173 do CTN e,

surpreendentemente, confirmou a atribuição da responsabilidade tributária aos seus sócios-diretores.

Para justificar a atribuição de responsabilidade tributária, a decisão sustentou que os sócios teriam praticado atos com infração à legislação tributária ao tomarem decisões que culminaram na prática abusiva, conclusão esta que representa novidade na jurisprudência administrativa sobre o tema.

Diante da decisão da CSRF, o contribuinte opôs Embargos de Declaração, o qual foi distribuído para o Ministro Relator Carlos Alberto Freitas Barreto, da 1ª Turma da CSRF, e aguardava decisão até a publicação deste livro.

1.3. VEDADA A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO EM OPERAÇÃO COM EMPRESA VEÍCULO

Em julgamento da 1ª Turma da CSRF, foi restabelecida, por voto de qualidade, a glosa de despesas de amortização de ágio gerado em operação com uso de empresa veículo por investidores estrangeiros (Acórdão nº 9101-002.592).

Em síntese, o auto de infração foi lavrado sob o argumento de que não haveria propósito negocial para a utilização de empresa veículo sem substância na operação, sendo a real intenção das partes a aquisição de participação na *target* diretamente pelos investidores no exterior.

Em sua defesa, a autuada alegou a existência de propósito negocial, uma vez que o ágio seria decorrente de uma operação de consolidação de grandes concorrentes do setor de minério. Alegou, ainda, que a operação teria ocorrido entre partes independentes, com efetivo desembolso pela compradora e que a empresa veículo prescindiria de maior substância por ter natureza de *holding* pura, tendo sido constituída com a finalidade de viabilizar a articulação e coordenação da vontade e interesses das pessoas jurídicas estrangeiras que eram de distintas nacionalidades.

Tanto a DRJ como a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF haviam cancelado as exigências fiscais lançadas contra o contribuinte, por entenderem que as partes teriam liberdade para adotar a estrutura de investimento que lhes fosse mais adequada e que estariam presentes os requisitos necessários ao registro e posterior aproveitamento do ágio.

Ao analisar o tema, contudo, a CSRF desconsiderou a existência da empresa veículo ao concluir pela ausência de substância. De outro lado, por considerar que a operação teria envolvido a aquisição direta de participação societária pelos investidores estrangeiros, concluiu que não teria ocorrido o necessário encontro entre os patrimônios da investidora e da investida.

O entendimento acima vem sendo mantido pela CSRF ao analisar casos similares ao presente. No caso do Acórdão nº 9101-002.419, por voto de qualidade, a CSRF deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional pela impossibilidade de amortização do ágio gerado em operação em que o real investidor é domiciliado no exterior. Neste caso, prevaleceu o entendimento pela impossibilidade de “transferência” do ágio por meio da empresa veículo, aportada com ações de pessoa jurídica adquirida pela estrangeira, cuja única finalidade foi a realização a operação de reestruturação societária.

I.4. GLOSA DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO

Em julgamento da 1ª Turma da CSRF, a glosa de despesas de amortização de ágio considerado pela fiscalização como “interno”, ou seja, oriundo de operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, foi mantida por maioria de votos (Acórdão 9101-003.075).

Em síntese, a operação consistiu no aumento de capital da autuada (“Investida ou Autuada”) por empresa pertencente ao mesmo grupo econômico (“Investidora”), com emissão de novas ações, em face de créditos – adiantamento a fornecedores – que a Investidora mantinha contra a Investida.

Em razão de sua avaliação pelo método de equivalência patrimonial, o investimento foi desdobrado em (i) participação em controlada e (ii) ágio na aquisição de investimento, que teve como fundamento econômico a rentabilidade futura da Investida.

Alguns meses depois, a Investida incorporou a Investidora (incorporação reversa) e passou a deduzir a despesa com a amortização do ágio.

Tanto a DRJ como a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF mantiveram a autuação por considerar, em resumo, não ser

possível à dedutibilidade do ágio gerado entre empresas do mesmo grupo econômico, sem ingresso de novos recursos.

O contribuinte interpôs Recurso Especial, fundamentado em divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas: (i) impossibilidade de inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora; (ii) validade do ágio interno; (iii) substância econômica em operações de reestruturações internas; (iv) inexistência de previsão legal para adição da despesa com a amortização do ágio à base de cálculo da CSL; (v) regra geral de dedutibilidade de despesas distinta da regra específica para a dedutibilidade da despesa com amortização do ágio; e, (vi) cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

O Recurso Especial do contribuinte foi parcialmente admitido em relação aos itens (i), (ii), (iv) e (vi) acima, tendo o contribuinte apresentado agravo ao Presidente da CSRF, o qual acabou sendo acolhido em parte para admitir o processamento do Recurso Especial também sobre o item (iii) acima.

Ao analisar o tema, a CSRF concluiu que:

a. Não houve modificação do critério jurídico do lançamento, tendo em vista que a DRJ adotou como principal razão de decidir a ausência de partes não ligadas, o que implica falta de demonstração do propósito negocial da operação; por sua vez, a falta de ingresso de novos recursos foi mencionada apenas para tratar da artificialidade na redução do lucro tributável. A Turma Ordinária do CARF, tal qual a DRJ, confirmou a indedutibilidade do ágio diante da falta de partes independentes;

b. No que diz respeito à dedutibilidade do ágio, os artigos 20 do Decreto nº 1.598/77 e 7º da Lei nº 9.532/97 são claros ao exigir como requisito a aquisição de participação societária, que em geral, ocorre por meio de contrato de compra e venda e que, por sua vez, exige a transferência da propriedade e o pagamento do preço. Contudo, no caso em discussão, sequer existiu operação legítima de compra e venda, tendo em vista a ausência de (i) partes independentes e (ii) pagamento pelas quotas sociais. Por essas razões, o ágio gerado dentro do mesmo grupo econômico seria artificial, o que impediria a sua dedução;

c. O artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95 é amplo o suficiente para tutelar a dedutibilidade da amortização de “bens e direitos”, tanto em relação à base de cálculo do IRPJ quanto da CSL. Por tal razão, negou-se provimento ao Recurso Especial no tocante à ausência de previsão legal para adição da despesa com amortização do ágio à base de cálculo da CSL; e

d. Incidem os juros de mora sobre os créditos tributários não integralmente pagos no vencimento e, como tais créditos decorrem da obrigação principal, que engloba tanto tributo quanto multa de ofício, há incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

I.5. CSRF CONSIDERA PAGAMENTO DE JUROS VINCULADOS A DPL DE SÓCIOS INDEDUTÍVEL

A 1ª Turma da CSRF analisou caso de pagamento de juros de debêntures de participação nos lucros (“DPL”) a sócios e, por voto de qualidade, concluiu que as respectivas despesas não são dedutíveis para fins de IRPJ/CSL (Acórdão nº 9101-002.538).

As debêntures em questão haviam sido originalmente emitidas aos sócios com juros correspondentes a índice de remuneração fixa; contudo, os termos foram posteriormente alterados para prever que os referidos juros seriam vinculados a 97% do lucro ajustado da contribuinte. Além disso, a emissão das debêntures não representou o ingresso de recursos na contribuinte, na medida em que foram integralizadas com créditos detidos pelos sócios em virtude de outras debêntures previamente emitidas.

Os principais argumentos da contribuinte para sustentar a legitimidade da operação foram: (i) a dedutibilidade das despesas de juros das DPL para fins fiscais é expressamente autorizada pelo art. 462 do RIR/99; (ii) o exame de necessidade da despesa do art. 299 do RIR/99 não é aplicável, visto que o art. 462 do RIR/99 é regra mais específica e não traz tal condicionante; (iii) ainda que o exame de necessidade fosse aplicável ao caso, a despesa é necessária para promover transações ou operações exigidas pela atividade da empresa; (iv) a vinculação da remuneração de debêntures a percentuais do lucro é autorizada pela legislação societária; e (iv) no caso, a remuneração vinculada a 97% do lucro da companhia foi inferior aos juros originais de remuneração fixa.

Não obstante aos argumentos trazidos pelo contribuinte, o voto vencedor proferido pela CSRF partiu das premissas de que o art. 462 do RIR/99 é restrito aos casos de pagamentos de juros com base em índices de remuneração fixa e que o mesmo artigo não afasta o exame do art. 299 do RIR/99, para concluir que as características das DPL emitidas pela contribuinte tornam as despesas desnecessárias para qualquer atividade operacional e, conseqüentemente, indedutíveis para fins fiscais.

I.6. LIMITES DE DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PAGOS A BENEFICIÁRIOS NACIONAIS SÃO ANALISADOS PELA CSRF

Em decisão tomada por unanimidade de votos, a 1ª Turma da CSRF entendeu que os limites de dedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiários no exterior são também aplicáveis a *royalties* pagos em operações nacionais (Acórdão 9101-002.572).

No caso em análise, as autoridades fiscais lavraram auto de infração para exigir IRPJ e CSL sobre a glosa de despesas a título de pagamento de *royalties* vinculados a contrato de franquia entre duas empresas brasileiras, por entenderem que referidos pagamentos excederam o limite de dedução pelo uso de marcas, equivalente a 1% sobre a receita líquida do franqueado.

De acordo com a linha de argumentação do contribuinte, o art. 74 da Lei nº 3.470/58, que previa limite para a dedução de *royalties* pagos também para beneficiários nacionais, foi tacitamente revogado pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64, que trouxe nova redação às regras relacionadas ao tema, mas foi silente quanto ao pagamento a beneficiários nacionais.

A decisão unânime da CSRF posicionou-se no sentido de que o art. 74 da Lei nº 3.470/58 não foi revogado, estando em vigor, portanto, a limitação da dedutibilidade dos *royalties* pagos para beneficiários brasileiros.

No caso em concreto, contudo, foi afastado o percentual de 1% (relativo ao uso de marcas) e aplicado o de 4% (relativo a patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes).

I.7. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES ENSEJA GANHO TRIBUTÁVEL

A 1ª Turma da CSRF decidiu, por maioria de votos, de forma desfavorável ao contribuinte, ao analisar hipótese de apuração de ganho de capital – e consequente tributação pelo IRPJ e CSL – por acionista pessoa jurídica em operação de incorporação de ações (Acórdão nº 9101-002.735).

Em síntese, o contribuinte alegou que a operação de incorporação de ações não equivale à operação de alienação, representando, tão somente, uma substituição de ações, com efeitos de sub-rogação real ou, ainda, operação comutativa equiparável à permuta. Consequentemente, em qualquer das hipóteses suscitadas pelo contribuinte, a incorporação de ações não seria capaz de produzir acréscimo patrimonial efetivo a gerar ganho de capital tributável.

No julgamento da CSRF, contudo, foram acolhidos os argumentos do fisco no sentido de que a incorporação de ações tem natureza jurídica de alienação em sentido amplo, com a devida manifestação de vontade do contribuinte, sendo capaz de produzir ganho tributável para os acionistas envolvidos.

Para a CSRF, a operação não se constitui hipótese de (i) sub-rogação real, pois não consiste na substituição de uma coisa por outra com os mesmos atributos, na medida em que há alteração das relações societárias e do valor patrimonial; tampouco de (ii) permuta, visto que esta última se caracteriza pela troca de bens sem o elemento monetário, enquanto a operação de incorporação de ações, por sua vez, pressupõe a existência de um preço.

Nesse contexto, o ganho de capital sujeito a IRPJ e CSL foi calculado pela diferença positiva entre o valor da participação originalmente detida na empresa cujas ações foram incorporadas e o valor da participação que passou a ser detida pelo contribuinte na empresa incorporadora das ações.

O contribuinte opôs Embargos de Declaração, o qual foi distribuído para o Ministro Relator Carlos Alberto Freitas Barreto da 1ª Turma e aguarda julgamento até a data de publicação deste livro.

CAPÍTULO II – PIS E COFINS

II.1. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE DESPESAS COM FRETE PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UM MESMO CONTRIBUINTE

A 3ª Turma da CSRF concluiu que despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte geram direito a créditos de PIS/COFINS (Acórdão nº 9303-004.318).

No voto vencido do referido julgamento, o Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza entendeu que as despesas incorridas para a transferência de mercadorias do centro de distribuição do contribuinte para as lojas não dariam direito a crédito de PIS e COFINS, na medida em que (i) a transferência não corresponderia à efetiva operação de venda e (ii) o frete sobre o qual se pretenderia o creditamento não é pago em razão do transporte para a realização de uma nova etapa da produção.

O voto vencedor proferido pela Conselheira Érika Autran, por sua vez, equiparou as despesas de frete a despesas a insumos necessários ao desempenho das atividades do contribuinte – no caso concreto, atividades de prestação de serviços de reparo, substituição e colocação de vidros e acessórios automotivos e à comercialização de vidros, faróis, lanternas e outros acessórios para automóveis.

Então, com base em um conceito amplo de insumo, assim considerados *“os bens e serviços considerados como essenciais à produção ou atividade da empresa”*, concluiu que as despesas com fretes para a transferência de produtos entre estabelecimentos do contribuinte, mesmo que acabados, dão direito à apuração de créditos de PIS e COFINS.

II.2. PIS E COFINS NA DESMUTUALIZAÇÃO DA BOLSA DE VALORES

A 3ª Turma da CSRF concluiu, por maioria de votos, que a venda de ações recebidas em substituição aos títulos patrimoniais das antigas bolsas BOVESPA e BM&F em decorrência da operação de desmutualização deve ensejar o reconhecimento de receita para fins de incidência de PIS e COFINS (Acórdão 9303-004.133).

Os aspectos tributários relativos ao processo de desmutualização das bolsas não é novidade em âmbito administrativo, em especial quanto à apuração de ganho de capital e sua sujeição ao IRPJ e à CSL. Em linhas gerais, discute-se se a operação de desmutualização representou (i) a dissolução da BOVESPA e da BM&F com a correspondente devolução dos títulos representativos de seu patrimônio, o que se sujeitaria à apuração de ganho de capital tributável ou (ii) mera transformação dessas associações em sociedades por ação mediante operações de cisão e incorporação, o que configuraria ato permutativo sem qualquer apuração de ganho de capital tributável.

Conforme a argumentação do contribuinte, seguida pelo voto vencido, o processo de desmutualização não teria implicado a dissolução das associações com correspondente devolução dos títulos patrimoniais, mas tão somente a substituição destes últimos em razão de sua transformação. Como consequência, não teria havido “aquisição” de novos títulos patrimoniais e o contribuinte não deveria proceder à reclassificação contábil destes, que estavam registrados como ativo permanente.

Assim, a receita oriunda da venda destes ativos não estaria sujeita ao PIS e à COFINS porquanto (i) há regra isentiva para a venda de ativos não circulantes e (ii) a atividade de comercialização dos títulos não representa atividade principal das instituições financeiras que receberam as ações.

No entanto, o resultado final do julgamento da CSRF foi em sentido contrário, decretando a incidência das referidas contribuições no caso concreto, na medida em que, para a maioria dos conselheiros, (i) a desmutualização teria implicado a dissolução das associações e a devolução dos títulos patrimoniais; (ii) essa operação, aliada ao compromisso das instituições financeiras em promover ofertas públicas iniciais das novas ações, ensejaria a reclassificação dos títulos ao ativo circulante; e (iii) a venda dos títulos estaria enquadrada na atividade de operação de carteira de investimentos, que se inclui no escopo das atividades das instituições financeiras que receberam as ações.

O contribuinte opôs Embargos de Declaração em razão da omissão do voto vencedor no tocante à admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Os embargos foram acolhidos por unanimidade, oportunidade em que houve a retificação do voto

vencedor, para sanar a omissão em relação a não inclusão das razões que levaram o colegiado a conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

A CSRF tem sustentado o posicionamento em referência, conforme podemos inferir da análise dos Acórdãos nºs 9303-003.468, 9303-003.469, 9303-003.472, 9303-003.540, 9303-003.476 e outros, nos quais os julgadores, por maioria de votos, concluíram que configura receita para fins de incidência do PIS e da COFINS a diferença apurada entre os valores recebidos em decorrência da alienação de ações (desmutualização) e o custo de aquisição das cotas da associação.

No entanto, cumpre ressaltar que a 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu decisão favorável ao contribuinte, afastando a incidência do PIS e da COFINS sobre as operações de desmutualização. Neste caso, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial o qual pende de análise até a data de publicação deste livro.

II.3. CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PISE COFINS

Após manifestação favorável aos contribuintes nos autos do Acórdão nº 9303.004-318, conforme analisado no item II.I, a 3ª Turma da CSRF voltou a se manifestar a respeito do conceito de insumos para fins de apuração de créditos do PIS e da COFINS.

Naquele acórdão, publicado em janeiro de 2017, havia prevalecido o entendimento de que a caracterização de um bem ou serviço como insumo não demanda sua utilização direta no processo produtivo, bastando sua essencialidade à produção ou à atividade da empresa.

Contudo, conforme analisado a seguir, a 3ª Turma da CSRF alterou seu entendimento sobre o tema e, com exceção do Acórdão nº 9303-005.683, posicionou-se no sentido de que somente podem ser considerados como insumos passíveis de creditamento aqueles utilizados e consumidos diretamente no processo produtivo, veja:

- **Acórdão nº 9303-005.655:** No caso, apesar de defender a definição restrita sobre o conceito de insumos, os conselheiros concluíram por unanimidade que, considerando que a empresa atuada comercializa seus produtos diretamente ao Poder Público, e por tal razão atende as diversas exigências inerentes às contratações

públicas, as despesas incorridas com produtos químicos, de limpeza, detergentes, indumentária e de higienização, em atenção a tais exigências, ensejando o direito ao creditamento do PIS e da COFINS.

No que se refere às despesas com a manutenção de máquinas e equipamentos e com lubrificantes, ante a falta de evidência de que não seriam utilizados no processo produtivo, foi confirmado o direito ao crédito. De forma semelhante, a 3ª Turma concluiu tratar-se de insumo o GLP utilizado em fornos para queima de pelos de animais, vez que utilizado diretamente no processo industrial do contribuinte.

- **Acórdão nº 9303-005-541:** No caso, sendo a autuada empresa do setor de produção de açúcar e álcool, por unanimidade de votos, os Conselheiros afastaram a possibilidade de apuração de créditos com gastos com serviço de transporte de funcionários, combustíveis e lubrificantes utilizados nos maquinários agrícolas e com aquisições de adesivos, corretivos, cupinidas, fertilizantes e inseticidas utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar, visto que utilizados em momento anterior ao processo de produção do contribuinte.

- **Acórdãos nº 9303-005.534 e 9303-005.536:** No caso, sendo as autuadas empresas do setor de produção de açúcar e álcool, por voto de qualidade, os Conselheiros afastaram a possibilidade de apuração de créditos com gastos com serviço de transporte de funcionários para lavouras de cana-de-açúcar (9303-005.536) e com aquisição de adubos e defensivos agrícolas (9303-005.534), visto tratar-se de despesas incorridas previamente ao processo de produção.

- **Acórdão nº 9303-005.555:** No caso, sendo a autuada empresa do setor de agroindústria alimentícia, por voto de qualidade, os Conselheiros afastaram a possibilidade de apuração de créditos com gastos de embalagens e etiquetas de produtos acabados, visto que utilizados em momento posterior ao processo produtivo.

Nesse mesmo sentido, foi afastado o direito ao creditamento sobre as despesas com fretes para transporte de insumos e produtos inacabados entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo e entre estes e os estabelecimentos dos produtores rurais parceiros, sob o fundamento de que não foram despesas incorridas com a industrialização dos produtos vendidos.

- **Acórdão nº 9303-005.683:** com base na previsão expressa de que combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo são insumos, a 3ª Turma reconheceu, por unanimidade, que a graxa, por ser lubrificante utilizado nos equipamentos e máquinas utilizadas no processo produtivo do contribuinte, é um insumo, lhe sendo assegurado o direito ao crédito de PIS e COFINS.

Convém mencionar que houve uma alteração na composição da 3ª Turma em relação ao julgamento anterior em que havia prevalecido o entendimento sobre o critério de essencialidade dos insumos.

A questão em debate também foi objeto de análise pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170, submetido ao rito dos recursos repetitivos, que firmou entendimento quanto ao direito ao crédito de PIS e de COFINS apurado sobre insumos considerados essenciais e relevantes à atividade.

CAPÍTULO III – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

III.1. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PAGAMENTOS DE PLR NO CASO DE ACORDO CELEBRADO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO

A 2ª Turma da CSRF concluiu, por voto de qualidade, que pagamentos realizados a título de PLR, com fundamento em acordo formalizado após início do período para cumprimento das metas, devem se sujeitar ao recolhimento de contribuições previdenciárias, ainda que as metas tivessem sido acordadas informalmente e fossem conhecidas pelos empregados (Acórdão nº 9202-005.266).

Conforme sustentou o contribuinte, a Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre pagamentos realizados a título de PLR e respectivos benefícios, não estipulou como requisito a formalização de metas dos empregados por meio de documento formal e escrito. Dessa forma, o conhecimento das metas pelos empregados, ainda que por meios informais, seria suficiente para fins de adequação do programa à lei.

No entanto, de acordo com o voto que prevaleceu na decisão da CSRF, a interpretação do contribuinte não possui respaldo na lei. Neste cenário, concluiu que a assinatura do acordo com a previsão clara das metas a serem cumpridas para fins dos pagamentos de PLR, em data anterior ao período de apuração, é condição necessária para afastar a natureza remuneratória de tais pagamentos, uma vez que apenas tal formalização impediria eventuais alterações das regras do programa.

Adicionalmente, com base no argumento de que a Lei nº 10.101/00 veicula regra de natureza de incentivo, o benefício deve ser analisado de forma literal e restritiva, sem a possibilidade de flexibilização dos requisitos legais para sua fruição, nos termos do art. 111, II, do CTN.

Como consequência, a CSRF decidiu que os pagamentos a título de PLR no caso configurariam remuneração sujeita às contribuições previdenciárias. A respeito do tema, cumpre destacar que nos Acórdãos nº s 9202.00-4307, 9202-004-308 e 9202-004-347, a CSRF decidiu, por voto de qualidade, que o acordo deve ser assinado antes do início do período a que se refere.

CAPÍTULO IV - STOCK OPTION

IV.1. PELA PRIMEIRA VEZ, A CSRF ANALISA A INCIDÊNCIA DO IRRF SOBRE OS PLANOS DE STOCK OPTION

A 2ª Turma da CSRF, por voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, tendo sido mantida a autuação fiscal que exige o recolhimento de multa isolada por falta de retenção e recolhimento do IRRF sobre opções de compra de ações concedidas no âmbito de Plano de *Stock Option* (Acórdão 9202-005.443).

No caso, o auto de infração havia sido lavrado sob o fundamento de que o Plano de *Stock Option* instituído pelo contribuinte teria caráter exclusivamente remuneratório, na medida em que o benefício concedido surgiria como um meio indireto de retribuir seus colaboradores pela relação de trabalho. Para a autoridade fiscal, o fato gerador do IRRF teria ocorrido no momento em que os beneficiários adquiriram o direito ao exercício da opção (consumação do *vesting period*).

O contribuinte, por outro lado, defendeu-se alegando que (i) o Plano de *Stock Options* concedido aos seus empregados e pessoas sem vínculo empregatício não possuía caráter remuneratório, uma vez que este não estava vinculado ao contrato de trabalho; (ii) o momento do fato gerador utilizado pela autoridade fiscal estaria equivocado; e (iii) a multa isolada pela ausência de retenção e recolhimento do IRRF é indevido.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do acórdão nº 2201-002.685, deu razão aos

argumentos apresentados pela autoridade fiscal e, por maioria de votos, negou provimento ao recurso do contribuinte. Na decisão da turma julgadora, entendeu-se que (i) incide multa pela falta de retenção e do recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, independentemente do fato de a multa ter sido aplicada após o encerramento do período em que houve o pagamento do rendimento; (ii) o Plano de *Stock Option* possui natureza remuneratória; e (iii) o fato gerador do IRRF seria o fim do *vesting*.

O contribuinte interpôs Recurso Especial questionando os pontos analisados pela turma ordinária do CARF. Contudo, ao analisar a admissibilidade do recurso em referência, o Conselheiro Presidente do CARF deu seguimento ao recurso interposto somente em relação à discussão sobre a possibilidade de aplicação de multa isolada. Com relação aos outros pontos (*i.e.*, natureza remuneratória o Plano de *Stock Option* e fato gerador do IRRF), o recurso não foi conhecido por ausência de divergência, pois os paradigmas citados pelo contribuinte discutiam a incidência ou não de contribuições previdenciárias e não do IRRF.

Diante deste cenário, o contribuinte impetrou um Mandado de Segurança, com pedido de liminar, para que todos os argumentos expostos no Recurso Especial fossem apreciados pela CSRF. Foi concedida liminar para que fosse dado seguimento ao Recurso Especial do contribuinte.

Após a concessão da liminar, o Recurso Especial foi remetido à CSRF, que admitiu o processamento do Recurso Especial somente em relação aos itens de (i) caráter remuneratório do plano e (ii) possibilidade de aplicação da multa isolada.

Então, prosseguindo o julgamento, a CSRF concluiu pela (i) incidência do IRRF, uma vez que foi demonstrado que o plano possuía caráter remuneratório e (ii) pela aplicabilidade da multa isolada por falta de recolhimento do IRRF após o encerramento do período em que houve o pagamento do rendimento.

Por fim, importante destacar que embora não tenha sido admitido o item em relação ao momento do fato gerador do IRRF, o Conselheiro Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, em seu voto vencido, analisou o tema e chancelou o entendimento da autoridade fiscal, no sentido de que o momento do fato gerador do IRRF seria o fim do prazo de carência da opção da compra das ações (*vesting period*).

Há clara divergência da posição acima com aquela defendida pelas Turmas Ordinárias do CARF, as quais concluíram que o momento do fato gerador do IRRF ocorre na data do exercício das opções pelo beneficiário do Plano de *Stock Option*.

IV.2. CSRF ANALISA, PELA PRIMEIRA VEZ, A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS PLANOS DE *STOCK OPTION*

A 2ª Turma da CSRF, por voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, mantendo autuação fiscal que exige o recolhimento de Contribuição Previdenciária sobre ações concedidas a empregados/administradores no âmbito de Plano de *Stock Option* (Acórdão nº 9202-005.470).

No caso, o auto de infração foi lavrado sob o argumento de que o Plano de *Stock Option* instituído pelo contribuinte teria caráter exclusivamente remuneratório, na medida em que o benefício concedido surgiria como um meio indireto de retribuir seus colaboradores pela relação de trabalho.

O contribuinte, por outro lado, apresentou defesa alegando (i) nulidade do lançamento por ofensa aos princípios da legalidade e da verdade material; (ii) que o Plano de *Stock Option* concedido aos seus colaboradores não possui caráter remuneratório, por ser oneroso e possuir riscos aos beneficiários; (iii) erro na base de cálculo das contribuições previdenciárias; e (iv) inaplicabilidade das multas exigidas.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Acórdão nº 2302-003.536, havia dado parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, apenas para determinar que a multa aplicada pela autoridade fiscal fosse recalculada, em atenção ao princípio da retroatividade benigna, com a aplicação da multa de mora pela ausência de recolhimento da contribuição no lugar da multa de ofício que havia sido aplicada.

O contribuinte, então, interpôs Recurso Especial, alegando, em suma, que o Plano de *Stock Option* teria natureza mercantil, uma vez presente à onerosidade, a desvinculação do contrato de trabalho e o risco. A Fazenda Nacional, por sua vez, interpôs Recurso Especial questionando o critério adotado na aplicação do princípio da retroatividade benigna com relação à multa.

A CSRF negou provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, por maioria de votos, sob o argumento de que o Plano de *Stock Option* analisado possuiria natureza remuneratória. No voto vencedor foi consignado que os elementos de risco apontados pelo contribuinte (tais como, o pagamento, pelo empregado, de parcela do preço de aquisição das ações anteriormente ao exercício; a correção monetária do preço de exercício; e, ainda, a possibilidade de flutuação do preço das ações antes do exercício) não desnaturam o caráter remuneratório do Plano de *Stock Option*, sendo factível a existência de risco assumido pelo beneficiário quando se tratar de remuneração eminentemente variável.

Embora não tenha sido objeto de análise no presente caso, o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, em seu voto vencedor, concluiu que a base de cálculo das contribuições previdenciárias corresponde à diferença entre (i) o valor de mercado das ações na data de exercício da opção de compra e (ii) o valor pago pelo beneficiário para a aquisição das ações (i.e. preço de exercício).

Por fim, em relação ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, a CSRF reformou o acórdão recorrido por entender que, havendo lançamento de ofício, não pode haver aplicação de multa de mora, mas apenas de multa de ofício.

CAPÍTULO V – USUFRUTO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

V.1. USUFRUTO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

A 1ª Turma da CSRF decidiu, por voto de qualidade, que a integralidade dos valores recebidos em contraprestação à constituição de usufruto sobre os direitos econômicos de ações em favor de terceiro representa receita operacional sujeita à incidência do IRPJ/CSL e de PIS/COFINS (Acórdão 9101-002.999).

No caso, havia entendido a autoridade fiscal que a contraprestação pela outorga de usufruto oneroso e temporário de ações, recebida integralmente no início da vigência do contrato, deveria ser considerada com receita tributável do contribuinte no momento do ingresso financeiro.

De forma resumida, os principais pontos de discussão sobre a constituição de usufruto oneroso realizado pelo contribuinte foram os seguintes: (a) a forma de apropriação da receita, para fins fiscais –

quando do recebimento da contraprestação ou ao longo do prazo do contrato de usufruto; e (b) o montante sujeito à tributação – a integralidade dos valores recebidos ou apenas a diferença em relação aos valores que seriam recebidos em relação às ações (i.e., dividendos e juros sobre capital próprio).

No julgamento do caso pela Turma Ordinária do CARF ficou decidido que (i) a receita deveria ser apropriada em conformidade com o prazo do contrato de usufruto e (ii) que o valor integral recebido em contraprestação à operação estaria sujeito à tributação do IRPJ, da CSL, do PIS e da COFINS.

No Recurso Especial apresentado à CSRF, o contribuinte sustentou que, como a autuação havia considerado que a tributação ocorreria no recebimento da contraprestação, a alteração do regime de reconhecimento das receitas descrita no item (i) acima deveria resultar no cancelamento integral do lançamento, em razão da inovação do critério jurídico do lançamento. Com relação ao item (ii), sustentou que a operação onerosa com a transferência do direito a perceber os benefícios econômicos de ações ensejaria a apuração de ganho de capital, limitado à diferença entre o valor recebido e o valor potencial dos retornos econômicos.

A CSRF concluiu que a alteração do critério para o reconhecimento da receita tributável conforme o prazo do contrato de usufruto (e não no momento do ingresso financeiro) não representa alteração do critério jurídico do lançamento, mas tão somente uma redução parcial do valor cobrado no período abrangido pela autuação. Deste modo, tal alteração não justificaria o cancelamento integral do lançamento.

Com relação ao montante sujeito à tributação, consignou-se que o valor tributável não pode estar limitado à diferença em relação ao que será recebido a título de dividendos e/ou juros sobre capital próprio, semelhante a uma apuração de ganho de capital. Isso porque, ao instituir o usufruto oneroso, o contribuinte opta por receber um valor fixo ao invés de distribuição de lucros vinculados às ações. Neste contexto, entendeu a turma julgadora que os valores recebidos decorrentes do usufruto oneroso e temporário de ações são semelhantes aos aluguéis recebidos em contraprestação a uma operação de locação, representando, portanto, receita operacional do contribuinte sujeita à tributação.

CAPÍTULO VI – SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

VI.1. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA BAHIA CONFIGURA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

A 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos, negou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e cancelou autuação fiscal que exigia o recolhimento do IRPJ e da CSL sobre valores recebidos do Estado da Bahia a título de subvenção para investimento, que haviam sido excluídos do lucro real do contribuinte (Acórdão 9101-003.084).

A autoridade fiscal autuou o contribuinte sob o argumento de que os recursos recebidos no âmbito do Programa Estadual de Desenvolvimento da Indústria de Transformação Plástica (“BahiaPlast”), instituído pelo Estado da Bahia por meio do Decreto Estadual nº 7.439/98, não estariam vinculados à realização de um efetivo investimento. Com base neste fato, entendeu que estariam descumpridos os requisitos previstos pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 para a caracterização de uma subvenção de investimento e, por consequência, que os valores recebidos não poderiam ser excluídos da apuração do lucro sujeito à tributação.

O contribuinte, por outro lado, apresentou sua defesa alegando que o incentivo fiscal concedido tem como objetivo fomentar a instalação de empreendimentos industriais no segmento plástico e, portanto, condicionado a um investimento específico, razão pela qual deveria ser tratado como subvenção para investimento.

Adicionalmente, demonstrou que o próprio Parecer Normativo CST nº 112/78 determina que a subvenção para investimento, por apresentar características específicas, não gera um resultado operacional, devendo ser registrada como reserva de capital e, portanto, não computada na determinação do lucro real.

A 1ª Câmara da 3ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF, por meio do Acórdão nº 1103-001.198, deu provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, por entender que o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia (*i.e.*, BahiaPlast) é uma subvenção para investimento, uma vez que detém o objetivo fomentar a instalação de novos empreendimentos no parque industrial baiano.

Ao analisar o caso, a CSRF delimitou os seguintes requisitos para a caracterização de uma subvenção para investimento: (i) intenção do Poder Público em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro como reserva de capital da subvenção para investimentos e; (iii) a efetiva implantação e expansão de empreendimentos econômicos.

No caso, a discussão envolvia apenas o cumprimento do terceiro requisito, tendo entendido a CSRF que o crescente aumento do ativo imobilizado no período em que recebidos os recursos revelaria a efetiva implantação e expansão da planta industrial, bem como que seria razoável a existência de despesas pré-operacionais quando se implanta um empreendimento, de modo que não seria possível "carimbar" o dinheiro recebido do Estado. Diante disso, a CSRF entendeu que os recursos recebidos no âmbito do BahiaPlast seriam subvenção para investimento, sendo autorizada sua exclusão na apuração do lucro real.

CAPÍTULO VII – REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

VII.1. DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADES DE GRUPO ECONÔMICO EM DIFERENTES EMPRESAS

A1ª Turma da CSRF analisou controvérsia a respeito da segregação de atividades entre quatro empresas do mesmo grupo econômico, sendo duas optantes pelo regime do lucro presumido e duas optantes pelo regime do lucro real (Acórdão 9101-002.795).

De acordo com o fisco, as quatro empresas do grupo, no período fiscalizado, operavam apenas juridicamente como empresas distintas, com o objetivo de sujeitar-se a carga tributária global inferior àquela aplicável no caso de existir apenas um contribuinte de fato. Para corroborar seu entendimento, as autoridades fiscais alegaram que as empresas funcionavam no mesmo endereço, utilizavam a mesma marca, possuíam os mesmos funcionários, mesma contabilidade, entre outros indícios.

O contribuinte, por sua vez, argumentou que cada empresa possuía uma finalidade e atividade própria (i.e., importação, varejo, industrialização), com mercados, produtos e riscos distintos. De acordo com o contribuinte, a segregação foi decorrente de questões gerenciais e negociais.

A turma julgadora reconheceu que há a possibilidade de segregar a atividade de um grupo econômico entre empresas que possuam regimes distintos de tributação do lucro (i.e., lucro real ou presumido), desde que tal segregação não seja artificiosa. Contudo, ao analisar o caso, entendeu que o contribuinte teria atribuído margem de lucro para empresas optantes do regime do lucro presumido e, por outro lado, sobrecarregado com despesas aquelas que permaneceram na sistemática de apuração do lucro real.

Desse modo, concluiu a CSRF, por voto de qualidade, que a reorganização societária realizada pelo contribuinte não poderia ser aceita, pois desmembrou de forma abusiva as atividades das empresas tão somente para reduzir, indevidamente, a carga fiscal.

O contribuinte opôs Embargos de Declaração, o qual foi distribuído ao Ministro Relator Carlos Alberto Freitas Barreto da 1ª Turma e aguarda julgamento até a data de publicação deste livro.

Operação semelhante à julgada pela CSRF foi também analisada pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (Acórdão 1301-002.493), a qual tinha por objeto duas empresas localizadas na mesma área geográfica, com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, sendo uma das empresas optante pelo regime do lucro presumido e outra pelo regime do lucro real.

No caso, o contribuinte conseguiu comprovar que, não obstante o fato de as duas empresas possuírem portarias e algumas atividades administrativas compartilhadas, cada empresa realizava de fato atividades segregadas. Como resultado, o CARF decidiu, por maioria de votos, de forma favorável ao contribuinte.

Há que se notar, portanto, que ainda não há entendimento pacificado quanto à matéria e/ou quanto aos critérios jurídicos e fáticos que possam legitimar ou invalidar o planejamento realizado.

CAPÍTULO VIII - OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS

VIII.1. CONDOMÍNIO QUE EXERCE ATIVIDADE EMPRESARIAL POSSUI SUJEIÇÃO PASSIVA DE TRIBUTOS

A 1ª Turma da CSRF deu, por unanimidade de votos, provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para reverter decisão do

CARF que havia afastado a sujeição passiva atribuída ao condomínio de um *shopping center* (Acórdão 9101-002.813).

De acordo com a argumentação do contribuinte e com a fundamentação da decisão do CARF, o condomínio seria *pro indiviso*, constituindo bem de titularidade coletiva, dividido em frações ideais entre os condôminos. Deste modo, o condomínio seria desprovido de personalidade jurídica e os resultados econômicos oriundos da atividade de locação imobiliária vinculada à exploração de *shopping centers* deveria ser reconhecido diretamente pelos condôminos, na proporção de suas frações ideais.

O entendimento que prevaleceu na CSRF, todavia, foi de que a exploração das atividades de *shopping centers*, ainda que por meio de estrutura condominial, estaria sujeita à incidência de tributos, na medida em que representam atividade empresarial complexa e não somente de locação imobiliária.

Nesse sentido, decidiu a CSRF que, embora a administração do condomínio estivesse sob a responsabilidade de outra empresa, a exploração dos negócios do *shopping center* abarcaria diversas outras atividades que não somente a de locação das lojas, como, por exemplo, atividades de gestão e promoção das lojas, remuneradas pelos resultados alcançados através de percentual do faturamento dos lojistas. A representatividade de tais atividades não imobiliárias estaria evidenciada pela própria diferença entre os valores faturados pelo condomínio e os valores efetivamente repassados aos condôminos.

Assim, não obstante a ausência de personalidade jurídica do condomínio não ser questionada, a CSRF entendeu que a sujeição passiva, tal como descrita nos artigos 121 e 126, inciso III, do CTN estaria vinculada à atividade empresarial do contribuinte autuado e não à forma jurídica por este adotada para tal exploração.

O contribuinte opôs Embargos de Declaração, o qual foi distribuído ao Ministro Relator Carlos Alberto Freitas Barreto da 1ª Turma e aguarda julgamento até a data de publicação deste livro.

CAPÍTULO IX – MULTAS

IX.1. CONFIGURAÇÃO DE DOLO EM PREENCHIMENTO INCORRETO DE DCTF

A 3ª Turma da CSRF manteve a multa qualificada de 150% e a responsabilização pessoal de sócios-gerentes de sociedade pela prática reiterada de preenchimento de DCTF com valores de PIS e COFINS inferiores aos efetivamente devidos (Acórdão nº 9303-004.316).

A autuação foi fundamentada na alegação de que a prática de declarar, em DCTF, valores de PIS e COFINS inferiores àqueles apurados e escriturados nos registros contábeis e fiscais, pelo período de um ano, configura conduta dolosa e reiterada, enquadrando-se no tipo penal de sonegação fiscal, previsto no art. 71, I da Lei nº 4.502/64, o que ensejou a aplicação de multa qualificada.

Adicionalmente, as autoridades fiscais alegaram que os sócios-gerentes seriam solidaria e pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes dos referidos atos, pois praticados com infração à legislação tributária federal, nos termos dos arts. 124, I e 135, III do CTN (responsabilidade solidária e pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado).

Para a 3ª Turma da CSRF, a prática reiterada de declarar em DCTF valores a menor de PIS e COFINS de fato denota a intenção dolosa de burlar a legislação tributária, o que justifica a aplicação da multa qualificada. Entendeu, ainda, que, uma vez configurado o dolo do contribuinte resultante da prática reiterada de infrações, a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes também resta configurada, nos termos do art. 135, III do CTN.

IX.2. MULTA AGRAVADA APLICADA À AUSÊNCIA DE ESCLARECIMENTOS EM RESPOSTA A INTIMAÇÕES DA AUTORIDADE FISCAL

A 2ª Turma da CSRF, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, concluindo ser aplicável a multa agravada em 50% nos casos em que o contribuinte deixar de, nos prazos estipulados, prestar esclarecimentos a intimações da autoridade fiscal (Acórdão 9202-006.086).

No caso sob análise, o contribuinte foi autuado pelo não recolhimento de IRPF em decorrência da omissão de rendimentos caracterizada

por valores creditados em contas de depósitos mantidas em instituição financeira. Na autuação, foi ainda aplicada multa agravada pelo não atendimento de intimação da fiscalização.

Em sua impugnação, o contribuinte alegou que a empresa da qual era sócio proprietário estava passando por dificuldades financeiras e operacionais junto às instituições bancárias. Deste modo, a empresa deixou de utilizar suas contas bancárias particulares para as suas operações por um determinado período.

No acórdão recorrido (Acórdão 2801-01.439), a relatora manteve a autuação, considerando ser inadmissível aceitar alegações desacompanhadas de provas. Contudo, entendeu que o não atendimento das intimações fiscais pelo contribuinte não justificava o agravamento da multa em 50%, pois, nesse caso, a omissão já havia gerado consequências específicas previstas na legislação (i.e. considerar os valores creditados em conta de depósito sem comprovação de origem como omissão de rendimentos).

Em face desta decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando, em suma, que (i) o não atendimento das intimações fiscais pelo contribuinte justifica, por si só, o agravamento da multa aplicada; e (ii) o entendimento desse acórdão divergia do posicionamento constante em outros dois acórdãos do CARF (Acórdãos 108-08.356 e 101-96.875), que consideravam que o simples não atendimento às intimações da fiscalização justificaria o agravamento da multa.

Ao analisar o caso, a CSRF entendeu que, uma vez caracterizada, no curso da ação fiscal, a conduta prevista no dispositivo que trata da não prestação de esclarecimentos no prazo hábil, é cabível o agravamento da multa.

O voto do relator ressaltou que a intenção do legislador com esse dispositivo seria reforçar o poder da autoridade fiscalizadora, a fim de evitar que intimações sejam ignoradas, violando-se o dever de colaboração do contribuinte para com o fisco, sem que houvesse sanção. Deste modo, a referida sanção independe do fato de a fiscalização conseguir obter a informação por outros meios legais.

5.2 PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO - CARF

CAPÍTULO I - IRPJ E CSL

1.1. OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO É VALIDADA POR CÂMARA BAIXA DO CARF

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF considerou válida a transferência de ágio entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico e autorizou a dedução das respectivas despesas para fins de IRPJ e CSL, desde que os critérios trazidos pela legislação para o registro e o aproveitamento de ágio sejam observados na aquisição do investimento (Acórdão nº 1301-002.239).

No caso, a investidora adquiriu de terceiro participação direta e indireta de pessoa jurídica com ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura. Após um período de aproximadamente um ano, constituiu empresa *holding* e contribuiu a esta a participação direta e indireta que havia adquirido, com transferência do ágio registrado. Decorrido o período de seis meses, a investida realizou a incorporação da empresa *holding* e da investidora intermediária, passando a amortizar o ágio para fins fiscais.

Ao analisar a operação, a Receita Federal entendeu que a empresa *holding* não teria exercido qualquer atividade durante o curto período de sua existência, exceto deter participação nas investidas adquiridas com ágio, não desembolsou recursos para o registro desse ágio e teria sido constituída pelo grupo com único propósito de viabilizar a transferência do ágio fundamentado em rentabilidade futura.

De acordo com a fiscalização, a despeito de a lei não a vedar, a transferência de ágio não extingue, na investidora (real adquirente da participação societária), a parcela do investimento a ele relativa, tendo em vista que, após a operação de incorporação entre a investida e a “empresa-veículo” utilizada para a transferência, o ágio subsiste no patrimônio da investidora.

Em sua defesa, o contribuinte sustentou o argumento de que o ágio (i) foi registrado em operação realizada entre partes independentes, com efetivo fluxo de recursos e desembolso de caixa para o pagamento de preço; (ii) resultou em apuração de capital para os

vendedores; e (iii) foi fundamentado em laudo de avaliação econômica. Além disso, argumentou que a transferência do ágio teve motivação extrafiscal, relacionada a exigências da agência reguladora do setor de atuação (ramo de seguros).

Ao analisar o tema, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF admitiu os argumentos do contribuinte e cancelou as exigências fiscais com base nos seguintes pontos: (i) a fiscalização não questionou a existência e a validade do ágio, o que demonstra a regularidade de seu registro; (ii) de fato o ágio teve origem em negócio celebrado entre partes independentes, com efetivo pagamento de preço, ausência de simulação, além de fundamentação em laudo próprio; (iii) a lei tributária não contém dispositivo que proíba a transferência de ágio entre partes integrantes do mesmo grupo econômico; e (iv) para fins da confusão de investimento e ágio em uma mesma pessoa jurídica, requisito para a amortização fiscal do ágio, é irrelevante qual a pessoa jurídica originalmente tenha pago o ágio, sendo necessário apenas que haja reunião entre ambos, com simetria entre o tratamento do lucro e do respectivo ágio.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, o qual foi distribuído para o Relator Luis Flavio Neto da 1ª Turma e aguarda julgamento até a data de publicação deste livro.

Importante ressaltar que em um contexto em que a maior parte das decisões relacionadas a casos envolvendo a transferência de ágio é desfavorável ao contribuinte, o acórdão acima é um interessante precedente do CARF sobre o tema. A este respeito, destacamos os seguintes acórdãos:

- Acórdão nº 1201-001.242 (pendente de análise de Recurso Especial) no qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, autorizou a amortização do ágio tendo em vista que (i) a operação ocorreu entre partes independentes; (ii) a vedação à utilização de empresa veículo contraria as finalidades da Lei nº 9.532/97; (iii) vedação ao contribuinte do caso de exercer atividade econômica diversa da prevista em lei, o que impediria a amortização do ágio se não por meio de empresa veículo; e (iv) caso paradigma Acórdão nº 1301-001.505;
- Acórdão nº 1402-002.190 (pendente de publicação de decisão proferida em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional) no

qual, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, cancelou o AIIIM, tendo em vista a existência de propósito negocial, bem como o fato de que a empresa *holding* utilizada na para a transferência do capital da empresa operacional para a incorporadora detinha participação na operacional;

- Acórdão nº 9101-003.130, proferido pela 1ª Turma da CSRF que, por voto de qualidade, reverteu o posicionamento proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF e definiu a existência de dois eventos em que a investidora pode aproveitar do ágio contabilizado: (i) a investidora deixa de ser a detentora do investimento – alienação da participação e (ii) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (cisão, transformação e fusão). No caso concreto, concluiu-se que a empresa veículo utilizada nada mais era que uma empresa de “prateleira” utilizada, deliberadamente, com o fim de transportar o ágio, para autorizar sua amortização.

I.2. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO DECORRENTE DE AQUISIÇÃO DE CARTEIRA DE RECEBÍVEIS E DE CLIENTES

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, entendeu não ser possível a amortização, para fins fiscais, de ágio registrado em aquisições anteriores a 2015, quando a sociedade adquirida possui como único ativo carteira de recebíveis ou de clientes, bem como fundos e contratos administrados pela adquirida (Acórdãos 1301-002.430 e 1301-002.432).

De acordo com o fisco, os ágios gerados nas operações de aquisição deveriam ter sido fundamentados em aquisição de fundo de comércio e não em rentabilidade futura, tal como registrado pelos contribuintes. Isso porque, nas referidas operações de aquisição, o ativo existente nas sociedades adquiridas correspondia, exclusivamente, à carteira de recebíveis e de clientes.

Os contribuintes, por sua vez, argumentaram que (i) o fundamento econômico do ágio é liberalidade do contribuinte; (ii) o laudo apresentado não foi contestado; (iii) existe uma diferença conceitual entre sociedade empresária e fundo de comércio; e (iv) na operação questionada houve a aquisição de participação societária e não de ativos. Nesse sentido, os contribuintes concluíram que a aquisição de

uma sociedade empresária gestora de carteiras de clientes não poderia ser caracterizada como mera aquisição de fundo de comércio.

O CARF, ao analisar a questão, concluiu que as empresas adquiridas haviam sido recém-criadas e que a reorganização societária ocorrida em momento anterior à aquisição teve como objetivo travestir a operação de aquisição de ativos geradores de caixa (fundo de comércio) em operação de aquisição de participação societária, fundamentada em rentabilidade futura das empresas adquiridas. Dessa forma, entendeu a turma julgadora que os ágios pagos nas operações analisadas teriam como fundamento econômico a aquisição de fundo de comércio, intangível, ou outras razões econômicas, os quais não seriam passíveis de amortização para fins fiscais.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial em face do acórdão 1301-002.432, o qual aguarda julgamento até a data de publicação deste livro. Já em relação ao Acórdão 1301-002.430, o contribuinte opôs embargos de declaração, o qual também está pendente de julgamento até a data de publicação deste livro.

I.3. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM OPERAÇÃO COM PERMUTA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a Recurso Voluntário do contribuinte no qual, dentre outros pontos, se discutiu a possibilidade de aproveitamento fiscal de ágio (i) amortizado contabilmente na sociedade sucedida e (ii) quando parte do preço tenha sido pago mediante entrega de ações de empresa do mesmo grupo societário (Acórdão 1401-001.901).

No caso, no momento da incorporação societária, parte do ágio questionado pelas autoridades fiscais já tinha sido amortizado para fins contábeis, mas não para fins tributários. Ademais, posteriormente à geração do ágio em discussão, houve nova aquisição societária que deu origem a outro ágio amortizável.

Com relação ao primeiro ponto, as autoridades fiscais entenderam que o contribuinte não poderia amortizar, para fins tributários, o ágio que, quando do evento da incorporação societária, já tivesse sido amortizado contabilmente. A principal questão apontada pelas autoridades fiscais foi o fato de que, por ter havido uma posterior

aquisição da mesma empresa apta a gerar ágio amortizável para fins fiscais, o primeiro ágio já amortizado contabilmente teria aumentado o valor do segundo ágio.

Contudo, de acordo com o voto vencedor proferido no julgamento pelo CARF, entendeu-se que, embora legítima, a preocupação do fisco quanto a uma potencial dupla dedução de ágio oriundo de um mesmo fluxo de caixa deveria ter sido endereçada mediante limitações à dedutibilidade do ágio posterior, ao invés da autuação ter defendido que o ágio anterior, por já ter sido amortizado contabilmente, não poderia sê-lo para fins fiscais.

Em relação ao segundo argumento, as autoridades fiscais haviam entendido que o contribuinte não teria conseguido comprovar o fundamento econômico que teria justificado a formação do ágio. Isso porque, muito embora houvesse laudo de avaliação atestando o valor econômico da participação adquirida, não havia sido apresentado documento equivalente referente à participação entregue como parte de pagamento do preço de aquisição.

O entendimento que prevaleceu no julgamento desse argumento pelo CARF, contudo, foi o de que, apesar da ausência de laudo de avaliação, o valor econômico da participação entregue estaria suficientemente evidenciado com base em dois elementos: (i) o fato de a operação ter sido realizada entre partes independentes, o que demonstraria a relação de troca paritária entre ambas as participações permutadas (sendo suficiente a evidenciação do valor econômico da participação adquirida) e (ii) o fato de a participação que seria entregue como parte do pagamento ter sido, posteriormente, substituída por pagamento em dinheiro com base na relação de troca à época da operação.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, o qual está pendente de julgamento até a data de publicação deste livro.

I.4. SIMULAÇÃO EM CASO DE TRANSFERÊNCIA DE RECEITA ENTRE SOCIEDADES DO MESMO GRUPO

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, por maioria de votos, não haver simulação em operação na qual contribuinte, mediante cessão de direitos contratuais, transfere parte de sua receita vinculada ao contrato a

sociedade do mesmo grupo econômico, sujeita a regime tributário mais favorável (Acórdão 1402-002.498).

De maneira mais detalhada, a sociedade cedente, que estava sujeita ao regime do lucro real, transferiu os direitos referentes à obrigação de fornecimento de materiais a uma sociedade do mesmo grupo econômico que, por sua vez, estava sujeita ao regime do lucro presumido e, portanto, a uma carga tributária menor.

De acordo com a acusação fiscal, a cessão representaria negócio simulado, desprovido de propósito negocial e com a finalidade única de redução da carga tributária, o que seria vedado. A conclusão do fisco teria por base a inexistência de estrutura operacional independente da empresa cessionária (e.g. despesas com pessoal, ativos permanentes, despesas administrativas relevantes, etc.), o que indicaria que as sociedades cedente e cessionária seriam, na verdade, uma única empresa.

Contudo, por maioria de votos, o CARF afastou a argumentação da falta de propósito negocial da operação. Conforme o voto vencedor, não se trataria de negócio simulado na medida em que (i) não restou comprovado que a cessionária teria sido constituída com o único propósito de receber tais receitas/direitos, tendo sido comprovado que sua constituição ocorreu muito antes da própria existência do contrato objeto da discussão; (ii) a ausência de outras operações comerciais, bem como o funcionamento de ambas as sociedades nas mesmas instalações não seriam elementos suficientes para desfigurar a autonomia da sociedade cessionária; e (iii) a operação teria fundamento econômico na medida em que decorreria de disposição contratual unilateral e compulsoriamente estipulada por terceiro (realização de inscrição estadual e emissão de notas fiscais).

Em vista do conjunto de elementos avaliados, o CARF concluiu haver propósito negocial na operação, bem como afastou o entendimento de que a cessão de direitos contratuais tratar-se-ia de ato simulado.

I.5. OPERAÇÃO DE REDUÇÃO DE CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA COM POSTERIOR ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO PELA PESSOA FÍSICA

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por voto de qualidade, manteve autuação fiscal que exige o recolhimento do imposto de renda sobre ganho de capital auferido

pela pessoa jurídica, em detrimento ao recolhimento do imposto pela pessoa física (Acórdão 1201-001.778).

Em síntese, a operação questionada foi a de redução de capital de pessoa jurídica com entrega de ativos (“Acervo”), a valor contábil, para pessoa física acionista e posterior alienação do Acervo pelo seu valor de mercado. O imposto sobre ganho de capital foi apurado e recolhido pela pessoa física.

O contribuinte alegou que a operação realizada não se tratava de um planejamento tributário abusivo, pois a operação teve motivação, finalidade e congruência nos atos. Ademais, alegou que há norma legal que autoriza a redução de capital de pessoa jurídica com entrega do bem/ativo pelo seu respectivo valor contábil, de modo que não cabe ao fisco, com base em premissa arrecadatória, impedir a operação.

O fisco, por sua vez, entendeu que a operação decorreu de um planejamento tributário abusivo, o qual teve como único objetivo reduzir a carga tributária incidente na alienação de ativos (i.e., aplicação da alíquota de 15% sobre o ganho de capital auferido ao invés de 34%, aplicável à pessoa jurídica). Ademais, entendeu que, em razão de conluio entre as partes, tanto os sócios, como as empresas que participaram da operação deveriam responder de forma solidária pelo recolhimento do tributo.

O CARF, em consonância com o entendimento do fisco, concluiu que restou comprovada a intenção da empresa em desmembrar o Acervo tão somente com o objetivo de reduzir a carga tributária incidente na operação. Ademais, entendeu que é devida a qualificação da multa e a responsabilidade solidária do sócio.

Por fim, entendeu a câmara julgadora ser possível compensar o valor do imposto sobre ganho de capital já recolhido pela pessoa física com o valor do imposto lançado contra a pessoa jurídica autuada.

I.6. DEDUÇÃO DE MULTAS NÃO TRIBUTÁRIAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSL

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF entendeu, por maioria de votos, que multas administrativas não tributárias (p. ex., aquelas aplicadas pelo BACEN por descumprimento de obrigações de natureza acessória) podem ser

deduzidas da base de IRPJ e CSL, uma vez que a sujeição ao risco de aplicação de tais multas faz parte da atividade (Acórdão nº 1401-001.793).

Conforme o entendimento das autoridades fiscais, o contribuinte não poderia deduzir multas administrativas por representarem fruto da falta de zelo no desenvolvimento de suas atividades. Nesse sentido e conforme corroborado pelo Parecer Normativo CST nº 61/79, as multas por infração de lei não tributária não configurariam despesa necessária a qualquer atividade da empresa.

Entretanto, a 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF admitiu a necessidade das despesas com multas não tributárias, nos termos do art. 299 do RIR/99, na medida em que (i) a existência de dispositivo legal específico vedando a dedutibilidade de multas pelo não recolhimento de tributos seria indicativo de que, em essência, quaisquer multas poderiam ser consideradas necessárias e dedutíveis para fins fiscais; e (ii) o exercício de atividade econômica pressupõe a existência de riscos de multas.

Em face da decisão favorável ao contribuinte, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial e o contribuinte opôs embargos de declaração. Ambos os recursos, até a data de publicação deste livro, não haviam sido apreciados.

I.7. DEDUÇÃO DE DESPESAS RELATIVAS A DESCONTOS CONCEDIDOS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS EM RENEGOCIAÇÕES DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO

A 2ª Turma Ordinária das 3ª e 4ª Câmaras da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram pela possibilidade de dedução como despesa, para fins de apuração do lucro real, dos descontos concedidos pelas instituições financeiras aos seus devedores no âmbito de renegociações de dívida (Acórdãos 1302-002.132¹ e 1402.002-614², respectivamente).

Conforme a argumentação do fisco, a Lei nº 9.430/96, ao dispor sobre as regras de dedução de perdas nos recebimentos de créditos para fins fiscais, impôs condições objetivas a serem cumpridas, tais como a espera de um determinado período de tempo e a adoção das medidas judiciais cabíveis para a recuperação dos créditos. Quando

¹ Decisão favorável ao contribuinte por de votos.

² Decisão favorável ao contribuinte por unanimidade de votos.

não atendidos tais critérios, a dedução como despesa dos descontos concedidos no âmbito de renegociações de dívida não seria permitida.

A interpretação que prevaleceu no CARF, no entanto, é em sentido contrário à interpretação adotada pelas autoridades fiscais.

Em resumo, o entendimento da câmara julgadora é de que a Lei nº 9.430/96 versa sobre as condições de dedução de perdas provisórias. Os descontos e abatimentos concedidos na renegociação de créditos de instituições financeiras, contudo, são perdas definitivas, de forma que estão fora do campo de incidência da referida lei.

Conforme entendimento da câmara julgadora, o sacrifício de parcela do crédito em repactuação, visando ao recebimento do montante remanescente, é manobra típica e inerente à atividade operacional das instituições financeiras, possuindo notória usualidade e normalidade.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial em face de ambos os acórdãos, os quais pendem de julgamento.

I.8. EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA DE PRÊMIOS E REPASSES OBRIGATÓRIOS NA EXPLORAÇÃO DE JOGOS DE AZAR

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF concluiu, por voto de qualidade, que os valores a serem repassados a título de prêmios em jogos de azar e percentagens compulsórias a entidades lotéricas e filantrópicas autorizadas não podem ser deduzidos da receita bruta para fins de apuração do IRPJ e CSL, no regime do lucro presumido (Acórdão 1201-001.666).

Conforme a argumentação do contribuinte, referidos valores não poderiam ser computados como remuneração própria de sua atividade, sob o fundamento de que nunca lhe pertenceram efetivamente. Em outras palavras, parte dos valores recebidos em decorrência da venda de bilhetes já estaria destinada compulsoriamente a outras pessoas (i.e., vencedores dos prêmios e entidade lotérica), sendo, portanto, receitas de terceiros.

Por outro lado, o CARF concluiu que não se poderia entender que os valores recebidos pelo contribuinte pertenceriam a terceiros, na medida em que decorrentes de suas atividades.

Comparou-se o caso à atividade de agenciadoras de viagens, em que, embora grande parte dos valores cobrados seja necessariamente destinada para pagamento de passagens aéreas, não deixam de compor remuneração das agências e, portanto, são sujeitas à tributação.

Nesse sentido, o CARF concluiu que, em não havendo autorização legal para tanto, os valores de prêmios e repasses da receita bruta não poderiam ter sido excluídos da apuração da base presumida do lucro, para fins do cálculo do IRPJ devido.

CAPÍTULO II - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

II.1. PLR PAGO A DIRETORES EMPREGADOS COM PODER DE GESTÃO

Por maioria de votos, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF julgou improcedente Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte para manter a cobrança de créditos de IRPJ lançados em razão da glosa de despesas com gratificações e PLR pagos a diretores com poder de gestão (Acórdão nº 1402-002.355).

Com base na argumentação do contribuinte, as gratificações e os valores de PLR seriam despesas dedutíveis, em linha com o artigo 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/00, na medida em que essas benesses foram pagas a diretores empregados, devidamente registrados e submetidos ao regime da CLT.

Não obstante a defesa construída ao longo do processo, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF concluiu que a diretoria possuía amplos poderes de administração e gestão necessários para assegurar o funcionamento da empresa contribuinte, não havendo qualquer subordinação entre os diretores e qualquer outra pessoa ocupante de demais cargos corporativos.

Com efeito, os conselheiros se utilizaram da argumentação de que a figura do diretor nomeado como representante da sociedade – com poder de comando característico da figura do empregador – e a figura do empregado – subordinado ao poder de gestão – seriam excludentes, sendo que o mero pagamento de verbas trabalhistas ao diretor com poder de gestão não comprovaria, por si só, a existência de relação empregatícia.

Nesse contexto, foi afastado o benefício fiscal do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/00 e, por outro lado, foram aplicados os comandos dos artigos 303 e 463 do RIR/99 que determinam, respectivamente, que (i) devem ser adicionadas ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, as parcelas do PLR da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores e que (ii) não são dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou parcelas do PLR atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

Diante disso, o contribuinte opôs embargos de declaração, bem como, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, ambos pendentes de julgamento até a data de publicação deste livro.

CAPÍTULO III – FUNDOS DE INVESTIMENTOS

III.1. DESCONSIDERAÇÃO DE FIP SOB ARGUMENTO DE TER SIDO CONSTITUÍDO PARA VIABILIZAR O DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF se posicionou, em uma decisão inédita e por unanimidade de votos, pela descaracterização de operação de associação entre empresas não relacionadas e independentes, por meio de uma operação complexa que envolveu a constituição de um FIP (Acórdão 1201-001.640).

Conforme argumentado pelas autoridades fiscais, a constituição do FIP por uma das empresas envolvidas teria ocorrido apenas para viabilizar o diferimento da tributação do ganho de capital que teria sido auferido pela atuada no aporte de ações de outra empresa em uma *holding*, que ocorreu a valor de mercado. Adicionalmente, foi alegado que o FIP não tinha propósito negocial e que não trouxe qualquer ganho, exceto pelo diferimento fiscal.

Para o fisco, o administrador do FIP à época da operação seria responsável solidário, pois teria sido conivente com a operação para driblar a tributação. Também foram incluídos no polo passivo da atuação, como responsáveis tributários, os diretores das empresas envolvidas.

O contribuinte atuado, por sua vez, alegou que o ganho de capital auferido na operação não foi eliminado, mas apenas represado dentro do fundo enquanto não ocorrida a amortização ou liquidação do FIP.

O contribuinte também afirmou que o FIP tinha outros investimentos e já existia (e continuou a existir); logo, não foi criado exclusivamente para o fim apontado pelo fisco.

O administrador do FIP afirmou não ter ocorrido qualquer ato que representasse infração à lei que ensejasse sua responsabilização e que não tinha conhecimento ou controle dos eventos implementados pelas empresas envolvidas na transação.

A PGFN enfatizou a falta de propósito negocial na criação do FIP. Segundo a PGFN, a intenção da contribuinte, por meio do FIP, seria exclusivamente a de postergar eventual pagamento pelo ganho de capital.

A decisão proferida pela turma julgadora do CARF concluiu que o FIP não teria cumprido os propósitos aos quais supostamente se destinaria, quais sejam, a congregação de recursos de diversos investidores e a aquisição de investimentos. Segundo o CARF, o FIP teria sido criado para promover a alienação e não a aquisição de investimentos.

Além da cobrança do imposto sobre ganho de capital da contribuinte atuada, foram mantidos como responsáveis tributários os diretores das empresas envolvidas. A multa qualificada de 150% foi mantida.

Foi cancelada apenas a acusação de responsabilidade tributária apresentada contra o administrador do FIP.

O contribuinte atuado opôs Embargos de Declaração e, em 22 de novembro de 2017, a Fazenda Nacional também opôs Embargos de Declaração, ambos estão pendentes de julgamento até a data de publicação deste livro.

CAPÍTULO IV – OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS

IV.1. TRIBUTAÇÃO DE ALUGUÉIS RECEBIDOS POR ADMINISTRADORAS DE SHOPPING CENTER SEM NOME DOS PROPRIETÁRIOS DOS EMPREENDIMENTOS

Por maioria de votos, os conselheiros da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF exoneraram administradora de *shopping centers* do pagamento de débitos de IRPJ/CSL e PIS/COFINS alegadamente devidos sobre os valores de aluguéis pagos por lojistas, posteriormente repassados aos proprietários dos empreendimentos comerciais. (Acórdão 1201-001.541).

A autuação fiscal pautou-se no argumento de que os aluguéis recebidos pelas administradoras representariam receita própria da atividade de administração de *shopping centers*, a qual possui natureza jurídica complexa em razão das suas diversas interações jurídicas. Também argumentaram as autoridades fiscais que as administradoras possuíam relativa autonomia na gerência dos valores recebidos, na medida em que os aluguéis seriam por elas utilizados para fazer jus a custos e despesas dos imóveis.

Assim, o fato de haver posterior repasse dos aluguéis aos proprietários, na visão do fisco, não afastaria a natureza de receita dos valores recebidos pelas administradoras, os quais seriam, na verdade, mero pagamento de custos e despesas da atividade de administração de *shopping centers*.

De acordo com o entendimento que prevaleceu na decisão, os elementos do caso confirmariam a natureza transitória dos aluguéis sob a perspectiva da administradora dos *shopping centers*, o que impossibilitaria a incidência dos tributos em disputa.

Para a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, (i) os lançamentos contábeis discriminaram com clareza os valores a serem repassados aos proprietários; (ii) embora o contrato de prestação de serviços previsse a gerência dos aluguéis para pagamento de custos e despesas dos imóveis, tal pagamento estaria sujeito à deliberação por parte dos proprietários, demonstrando que a efetiva gerência pertencia a estes últimos e não à administradora; e (iii) os valores de aluguéis estariam diretamente atrelados à propriedade que lhe dera origem, de modo que a capacidade contributiva sobre essa representação de riqueza estaria vinculada à figura do proprietário dos empreendimentos e não à administradora de *shopping centers*.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial em face da decisão mencionada, o qual está pendente de julgamento até a data de publicação deste livro.

IV.2. RECEITA DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA NA VENDA DE IMÓVEL CONTABILIZADO COMO ATIVO PERMANENTE

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF concluiu, por unanimidade de votos, que o resultado positivo decorrente da venda de imóvel próprio auferido por pessoa jurídica

que se dedica ao ramo imobiliário deve ser reconhecido como receita da atividade sujeita às margens de presunção do regime de lucro presumido, ainda que o imóvel tenha sido equivocadamente mantido em conta de ativo permanente da pessoa jurídica (Acórdão nº 1401-001.789).

Em síntese, o processo decorre de autos de infração lavrados pela Receita Federal para exigir IRPJ e CSL, sob o argumento de que o contribuinte teria auferido ganho de capital na operação e não receita de atividade imobiliária. A base de cálculo foi apurada pela diferença entre o valor de alienação e o valor contábil do imóvel, com desconto do valor oferecido à tributação pelo contribuinte.

De acordo com a fiscalização, o resultado positivo da venda do imóvel (realizada em 09.04.2009) não poderia ser tratado como receita operacional pelo fato de (i) à época da aquisição do imóvel (em 05.03.1987) a pessoa jurídica não se dedicar à atividade imobiliária e (ii) a contabilização de ativo permanente ter sido mantida até a data de alienação, a despeito de a atividade imobiliária ter sido incluída em ato societário do contribuinte em momento anterior (em 22.12.2006).

Os autos de infração foram integralmente cancelados pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal e o CARF, ao analisar o recurso de ofício, manteve a decisão anterior pelas mesmas razões: (i) além de ter definido como objeto social a atividade imobiliária em seu estatuto social, o contribuinte realizou diversas operações de compra e venda de imóveis próprios, incluindo a operação que originou as autuações, o que demonstraria o efetivo exercício da atividade imobiliária; e (iii) considerando a existência das referidas operações, seria irrelevante o fato isolado de o contribuinte ter mantido o imóvel em conta de ativo permanente.

A decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF é relevante visto que confirmou o cancelamento de lançamentos fiscais contra o contribuinte com respaldo em análise substantiva e não meramente formal das operações. Não obstante tal posicionamento, é recomendável que os contribuintes mantenham o rigor na observância de práticas contábeis e tributárias para evitar potenciais questionamentos por parte do fisco.

5.3. SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO - CARF

CAPÍTULO I - IRPJ/CSL

I.1. IRPJ SOBRE GANHO DE CAPITAL EM OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF se posicionou, mais uma vez, por voto de qualidade, no sentido de que, ainda que não seja passível de equiparação a uma operação de compra e venda, a incorporação de ações tem natureza de alienação em sentido amplo, capaz, portanto, de gerar ganho tributável às partes envolvidas. A turma julgadora entendeu pela existência de efetiva realização de renda pela pessoa física no momento em que há o recebimento das novas participações emitidas pela companhia incorporadora (Acórdão 2401-004.822).

De forma resumida, discute-se se as operações de incorporação de ações, nas quais uma sociedade incorpora a totalidade das ações de outra, ensejariam, por si só, a apuração de ganho de capital tributável para o acionista cujas ações são incorporadas.

A defesa do contribuinte tem por base o argumento de que a incorporação de ações envolve mera “substituição” das ações de ambas as sociedades envolvidas. Nesse sentido, o valor da participação detida pelo acionista não seria alterado e, portanto, não haveria apuração de ganho de capital tributável. Tal tributação estaria diferida para momento futuro em que viesse ocorrer a alienação da participação recebida em substituição das ações originalmente detidas.

Adicionalmente, em se tratando de pessoa física, a incidência do IR deveria estar condicionada ao efetivo recebimento de recursos financeiros, o que não ocorreria como simples recebimento das ações na operação de incorporação de ações. Considerando que, no caso, a operação envolvia cláusula de “*lock-up*” – pela qual o acionista apenas poderia alienar as ações recebidas após transcorrido determinado prazo – restaria demonstrada a inexistência de disponibilidade sobre o ganho potencial auferido.

Por outro lado, o entendimento que prevaleceu na decisão do CARF foi o de que a incorporação de ações representa alienação em sentido

amplo, o que permite a apuração do ganho de capital e sua correspondente tributação.

De acordo com o quanto decidido, a tributação não está condicionada ao recebimento de recursos financeiros em posterior alienação das ações recebidas, mas será verificada como benefício auferido pelo contribuinte pelo recebimento de ações em valor superior ao das ações anteriormente detidas. Adicionalmente, os conselheiros do CARF entenderam que (i) o “*lock-up*” é uma convenção entre as partes e, portanto, não oponível à Fazenda Pública e (ii) tal restrição não afasta o gozo do bem, gerando, por exemplo, direito à percepção de dividendos e juros sobre capital próprio.

O contribuinte informou ainda que, após transcorrido o período de “*lock-up*”, teria efetivamente alienado as participações societárias recebidas e tributado o ganho de capital decorrente desta alienação. Contudo, de acordo a turma julgadora, o ganho de capital apurado e o tributo recolhido em exercícios seguinte não era objeto daquele processo, cabendo ao contribuinte demonstrar o pagamento indevido em procedimento próprio e, se entender ser o caso, pedir a restituição dos respectivos valores.

Vale dizer que a 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF já havia julgado, em 2016 e também por voto de qualidade, de forma desfavorável ao contribuinte, caso semelhante envolvendo discussão sobre a apuração de ganho de capital e a consequente incidência do IRPF em operação de incorporação de ações (Acórdão 2202-003.486).

Ressaltamos que o CARF, desde o retorno de suas atividades após a suspensão ocorrida no ano de 2015, não firmou seu entendimento a respeito do tema. Com base nos Acórdãos nº 2201-003.254 e 9202-003.579 (proferido pela CSRF), foi mantido o entendimento de que a incorporação de ações não enseja a apuração de ganho de capital para os acionistas; entretanto, ao analisar os autos dos Acórdãos nº 2202-003.486 e 2202-003.487, prevaleceu o entendimento de que a incorporação de ações representa alienação em sentido amplo, o que autorizaria a apuração de ganho de capital e sua correspondente tributação.

CAPÍTULO II – STOCK OPTION

II.1. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM PLANO DE STOCK OPTION

A 4ª Câmara da 2ª Turma da 2ª Seção do CARF decidiu, por maioria dos votos, cancelar os créditos de contribuições previdenciárias lançados sobre valores relativos ao plano de *Stock Option* (Acórdão 2402-005.781).

O auto de infração foi lavrado para exigir o recolhimento das contribuições previdenciárias, uma vez que a autoridade fiscal entendeu que a natureza jurídica do Plano de *Stock Option* é remuneratória.

Por outro lado, o contribuinte alegou que o Plano de *Stock Option* em análise atende todos os parâmetros e requisitos previstos em lei (e.g. representar risco econômico ao beneficiário, etc), de modo que este possui natureza mercantil e não remuneratória e, portanto, não pode sofrer a incidência das contribuições previdenciárias.

No entanto, a discussão a respeito da natureza jurídica dos referidos planos foi marginal, na medida em que a decisão focou no vício material do lançamento. Isso porque, a autoridade fiscal considerou como base de cálculo da contribuição previdenciária o valor justo das opções de compra das ações na data em que outorgadas aos beneficiários da empresa.

No entendimento da maioria dos julgadores do CARF, a base de cálculo das contribuições previdenciárias é a diferença entre o valor de mercado das ações e o montante efetivamente despendido pelos beneficiários no momento de sua compra. Tal conclusão se pauta no entendimento de que o valor do ganho obtido deve ser calculado na data de ocorrência do fato gerador, sendo este entendido como a data do efetivo exercício das opções.

Desse modo, ante o equívoco na apuração da base de cálculo para mensurar e lançar os créditos de contribuições previdenciárias, entendeu-se pelo vício material insanável, razão pela qual foi dado provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.

Embora favorável ao contribuinte, a decisão em análise não valida a tese de que os Planos de *Stock Option* possuem natureza mercantil e não de remuneração e que, portanto, os valores a eles relativos não estariam sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

CAPÍTULO III – FUNDOS DE INVESTIMENTOS

III.1. DIFERIMENTO DE TRIBUTAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL COM O USO DE FIP

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF analisou mais um caso em que o contribuinte alienou ações de uma pessoa jurídica por meio de um FIP (Acórdão 2401-004.968).

No caso analisado pelo CARF, o contribuinte transferiu as ações detidas em uma pessoa jurídica para um FIP e, na mesma data, as ações foram alienadas pelo FIP a um terceiro. Por ser o FIP um fundo de investimento fechado, a tributação do imposto sobre ganho de capital incidente sobre a alienação de bens é diferida para o momento da amortização ou resgate das cotas do fundo.

Na perspectiva do fisco, a operação realizada tratar-se-ia de um planejamento tributário abusivo, no qual o contribuinte, pessoa física e titular das ações alienadas, havia transferido a propriedade das ações para um FIP com o objetivo único de diferir a tributação do imposto sobre o ganho de capital. Por tal razão, houve inclusive a aplicação de multa majorada de 150%.

O CARF, contudo, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício, sem analisar o mérito da autuação.

Isso porque o CARF entendeu que o fato gerador adotado pelo fisco, relativo à cobrança do imposto sobre o ganho de capital, estava equivocado. A turma julgadora concluiu que o fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital na alienação de bens e direitos por pessoa física é mensal, levando-se em consideração a data do efetivo recebimento dos valores indicados como ganho de capital e não 31 de dezembro de cada ano calendário, tal como proposto no auto de infração.

Importante ressaltar que este é o segundo caso em que o uso de FIP em reorganizações societárias é questionado pelas autoridades fiscais. Em que pese a operação não ter sido objeto de análise no presente julgamento, o uso do FIP foi o indicador para que as autoridades fiscais questionassem a legitimidade da operação.

CAPÍTULO IV – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

IV.1. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE BONIFICAÇÕES PAGAS A DISTRIBUIDORES

Em julgamento realizado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, o CARF analisou a incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos por empresa, a título de bonificação, para pessoas físicas (distribuidores) de acordo com plano de *marketing* criado para estimular a compra de produtos no varejo e o credenciamento de novos distribuidores (Acórdão nº 2202-003.490).

No caso sob análise, a empresa autuada celebrou contrato de distribuição com pessoas físicas que não possuíam qualquer vínculo empregatício, por meio do qual concedia o direito de revenda de seus produtos. A distribuição era vinculada a plano de *marketing* criado pela empresa, com objetivo de estimular os distribuidores a comprar mensalmente os produtos da empresa no varejo e a promover a expansão da rede de compras a que estivessem vinculados.

Nesse contexto, cada distribuidor deveria contribuir para a formação de um fundo posteriormente revertido em seu favor, de acordo com o volume de compras realizadas pelo próprio ou por qualquer outro distribuidor que tenha realizado tais operações por indicação. A empresa autuada também celebrava contratos de prestação de serviços com os distribuidores, por meio dos quais se comprometia a prestar serviços de gestão e administração dos recursos do referido fundo e, em contrapartida, recebia dos distribuidores a importância de R\$ 1,00 no mês em que os distribuidores realizassem uma compra.

No caso, o auto de infração foi lavrado sob o argumento de que os distribuidores prestariam serviços de divulgação e agenciamento à empresa autuada, uma vez que captariam clientes para esta última. Assim, receberiam remuneração por esta atividade na qualidade de contribuintes individuais, a qual estaria sujeita às contribuições previdenciárias.

O contribuinte, por sua vez, argumentou que os distribuidores atuariam como empreendedores independentes, na medida em que poderiam adquirir os produtos da empresa autuada com desconto e revendê-los no mercado de varejo com margem de lucro e sem o

recebimento de qualquer bônus. Portanto, não haveria prestação de serviços por parte dos distribuidores ou qualquer relação de trabalho entre as partes, havendo uma relação puramente mercantil. Além disso, o único prestador de serviços na relação entre as partes seria a empresa autuada, que prestaria serviços de gestão e administração do fundo em questão.

Ao analisar o tema, o CARF concluiu, por voto de qualidade, em linha com o entendimento manifestado no auto de infração, que os valores recebidos pelos distribuidores representariam retribuição por serviços de divulgação e agenciamento, com nítida natureza remuneratória, já que o plano de *marketing* estaria diretamente relacionado ao propósito negocial da empresa e ao volume de operações realizadas. Consequentemente, o CARF concluiu que os referidos valores estariam sujeitos às contribuições previdenciárias.

Diante disso, o contribuinte interpôs Recurso Especial, ao qual foi negado provimento, uma vez que a CSRF entendeu que os bônus/prêmios pagos aos distribuidores, pelas vendas e divulgação dos produtos da empresa, possuem natureza remuneratória.

O contribuinte opôs embargos de declaração, o qual aguarda julgamento até a data de publicação deste livro.

CAPÍTULO V – PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

V.1. PLR A DIRETORES ESTATUTÁRIOS

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF julgou processo envolvendo discussão sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos a título de PLR efetuados a diretores estatutários (contribuintes individuais) (Acórdão nº 2201-003.370).

No auto de infração, a fiscalização questionou a ausência de pagamento da quota patronal de contribuição previdenciária devida sobre os valores pagos a título de PLR como contraprestação por serviços prestados por diretores estatutários (contribuintes individuais), que não seriam enquadrados como empregados.

Em sua defesa, o contribuinte alegou que o pagamento efetuado a título de PLR seguiu estritamente os ditames da Lei nº 10.101/00,

norma isentiva que dispõe sobre o instituto de PLR, conforme previsto na CF/88. Além disso, alegou que o artigo 152 da Lei nº 6404/76 autorizaria o pagamento de PLR a diretores e que a Lei nº 10.101/00 não vedaria a concessão desse benefício. Ao contrário, considerando que os diretores estatutários (contribuintes individuais) são considerados trabalhadores em sentido amplo, o pagamento de PLR no caso teria sido autorizado pela Lei nº 10.101/00.

Na análise do tema, o CARF, por unanimidade de votos, cancelou o auto de infração ao considerar que as verbas pagas a título de PLR não deveriam integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que haviam sido pagas com total e integral respeito à Lei nº 10.101/00. De acordo com o CARF, a CF/88 e a legislação ordinária preveem o pagamento de PLR a “trabalhadores”, conceito que abarca tanto empregados quanto diretores estatutários, de forma que impedir que os benefícios da PLR sejam aplicados também aos diretores estatutários (contribuintes individuais) seria impor discriminação além da interpretação literal da norma.

Por fim, esclareceu o acórdão que a fiscalização não pode exigir requisitos de PLR que não estejam previstos na legislação; dessa forma, afastou a desconsideração do plano de PRL preparado com base em métrica de resultado consolidado do grupo econômico.

Diante disso, o contribuinte opôs embargos de declaração e a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, ambos aguardam julgamento.

V.2. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PAGAMENTO DE PLR NA FORMA DE EMPRÉSTIMO

Em julgamento da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, o CARF concluiu que a realização, pelo contribuinte, de empréstimos mensais para empregados e a compensação de tais valores com valores devidos a título de PLR representaria o descumprimento dos requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00, de modo que, sobre os valores pagos deveriam ter sido recolhidas as contribuições previdenciárias. Não obstante, por voto de qualidade, a turma julgadora acabou dando provimento ao Recurso Voluntário e cancelando a autuação, em razão do erro na apuração da base de cálculo tributável (Acórdão 2201-003.594).

Em sua defesa, o contribuinte havia alegado que os empréstimos eram realizados a pedido dos próprios empregados e que os respectivos valores não eram vinculados direta ou indiretamente ao valor de PLR. Ademais, alegou que o PLR dependia do cumprimento de metas mensais, não sendo possível antecipar os valores relativos aos resultados que seriam futuramente concretizados na empresa.

Em que pese a turma julgadora do CARF ter concluído que o PLR não foi pago em conformidade com os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00, os conselheiros, por voto de qualidade, entenderam que a Fiscalização errou ao determinar a base de cálculo da contribuição previdenciária, uma vez que considerou somente os valores antecipados a título de empréstimo, quando na verdade, deveria ter considerado todo o pagamento efetuado pelo contribuinte a título de PLR.

Diante disso, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, o qual está pendente de julgamento até a data de publicação deste livro.

V.3. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NO PAGAMENTO DE PLR QUE DESRESPEITA A PERIODICIDADE PREVISTA EM LEI

Em julgamento da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento, o CARF concluiu que o pagamento de PLR a um mesmo segurado e com frequência superior a duas vezes no mesmo ano civil representaria o descumprimento dos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/00, de modo que devem ser recolhidas as devidas contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a tal título (Acórdão 2401-004.796).

Em sua defesa, o contribuinte alegou que havia respeitado a periodicidade dos pagamentos do plano de PLR e que a parcela apontada pela fiscalização, supostamente efetuada acima da periodicidade permitida, decorreu de peculiaridades que buscaram a correta quitação de valores, ou seja, ajustes nos pagamentos efetuados aos empregados e em cumprimento à própria legislação.

Em que pese a legislação permitir o pagamento acima de duas vezes no mesmo ano civil para eventuais ajustes, o CARF entendeu que o contribuinte alegou de forma genérica o cumprimento da legislação, não tendo demonstrado, mediante apresentação de provas, o cálculo do ajuste efetuado, o que ensejaria a cobrança das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR.

No caso, a turma julgadora do CARF ainda entendeu que a discrepância de valores pagos a título de PLR em razão de cargo ou de área não é suficiente para desqualificar o plano. Conforme defenderam os julgadores, a legislação não traz impeditivos de critérios diferenciados segundo a faixa salarial, bem como não há limite percentual para pagamento, desde que as regras do plano sejam claras e objetivas.

O contribuinte opôs embargos de declaração, o qual está pendente de julgamento até a data de publicação deste livro.

5.4. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO - CARF

CAPÍTULO I – PIS E COFINS

I.1. PIS E COFINS EM VENDA DE AÇÕES NO PROCESSO DE DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF concluiu que a venda de ações recebidas em substituição aos títulos patrimoniais das antigas bolsas BOVESPA e BM&F, no âmbito da operação de desmutualização, não enseja o reconhecimento de receita para fins de incidência de PIS e COFINS (Acórdão 3402-003.819).

Os aspectos tributários relativos ao processo de desmutualização das bolsas não é novidade em âmbito administrativo, em especial quanto à apuração de ganho de capital e sua sujeição ao IRPJ e à CSL. Em linhas gerais, discute-se se a operação de desmutualização representou (i) a dissolução da BOVESPA e da BM&F com a devolução dos títulos representativos de seu patrimônio, o que se sujeitaria à apuração de ganho de capital tributável ou (ii) mera transformação dessas associações em sociedades por ação mediante operações de cisão e incorporação, o que configuraria ato permutativo sem qualquer apuração de ganho de capital tributável.

De acordo com o entendimento proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, o processo de desmutualização não implicou a dissolução das associações com correspondente devolução dos títulos patrimoniais, mas tão somente a substituição destes últimos em razão de sua transformação. Como consequência, não há que se falar em “aquisição” de novos títulos patrimoniais e o contribuinte não deve proceder à reclassificação contábil destes, que estavam registrados como ativo permanente.

Assim, concluíram os conselheiros que a receita oriunda da venda destes ativos não está sujeita ao PIS e à COFINS já que (i) há regra isentiva para a venda de ativos não circulantes e (ii) a atividade de comercialização dos títulos não representa atividade principal das instituições financeiras que receberam as ações. A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, o qual está pendente de julgamento até a data de publicação deste livro.

Importante ressaltar, que a despeito do resultado favorável ao contribuinte, a CSRF proferiu entendimento em sentido contrário, de acordo com o qual há incidência de PIS e COFINS em tais operações, pois (i) a desmutualização teria implicado a dissolução das associações e a devolução dos títulos patrimoniais; (ii) essa operação, aliada ao compromisso das instituições financeiras em promover ofertas públicas iniciais das novas ações, ensejaria a reclassificação dos títulos ao ativo circulante; e (iii) a venda dos títulos estaria enquadrada na atividade de operação de carteira de investimentos, que se inclui no escopo das atividades das instituições financeiras que receberam as ações (Acórdão 9303-004.133).

I.2. PIS/COFINS NA OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES OU NO RESGATE DE AÇÕES

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF entendeu que tanto na operação de “incorporação de ações”, como na de “resgate de ações”, o detentor das ações não pratica nenhum ato, tampouco aliena suas ações, mas somente tem suas ações substituídas por ações da sociedade incorporadora, de modo que eventual receita advinda de tais operações não integra a base de cálculo de PIS/COFINS, considerando que não é decorrente da atividade usual de uma instituição financeira (Acórdão 3401-003.752).

No caso analisado, o auto de infração foi lavrado para exigir o recolhimento de PIS/COFINS relativos ao ano-calendário de 2008, em razão de suposta omissão de receitas sujeitas às contribuições que deveriam ter sido apuradas nas operações de “resgate de ações” e “incorporações de ações” no âmbito da reorganização societária da Bovespa Holding e da BM&F S.A.

O contribuinte, instituição financeira sujeita ao regime cumulativo de apuração do PIS/COFINS, alegou que a base de cálculo de referidas contribuições sociais é o faturamento, composto pela receita da venda de mercadorias e pela prestação de serviço. Diante disso, a operação de “resgate de ações” e “incorporação de ações” não geraria receita operacional tributável pelas referidas contribuições.

A turma julgadora do CARF admitiu que o resgate de ações preferenciais da Nova Bolsa, realizado em maio de 2008, não se caracteriza como receita advinda da atividade típica das instituições financeiras, estando, portanto, fora do campo de incidência do

PIS/COFINS. A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, o qual aguarda julgamento até a data de publicação deste livro.

1.3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ENVOLVENDO O RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS NO REGIME MONOFÁSICO

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF entendeu, por voto de qualidade, que a segregação das atividades de fabricação e venda de determinados equipamentos sujeitos ao regime de cobrança monofásica do PIS e da COFINS configura ato simulado (Acórdão nº 3402-004.374).

Conforme a autuação fiscal, o contribuinte, fabricante, teria realizado planejamento tributário abusivo mediante o subfaturamento de operações de venda efetuadas a empresa varejista do mesmo grupo econômico, sujeitas ao regime monofásico do PIS e da COFINS. A operação seguinte, realizada pelo estabelecimento varejista a terceiros, tinha por base valor de mercado e, em razão da aplicação do regime monofásico na operação anterior, não era onerada pela tributação do PIS e da COFINS.

Em sua defesa, o contribuinte alegou que as operações, tal como estruturadas, não eram ilícitas nem configurariam simulação, porquanto executadas de maneira transparente e por sociedades efetivamente distintas. Os principais argumentos levantados pelo contribuinte foram: (i) as sociedades haviam sido constituídas antes da instituição do regime monofásico; (ii) os centros de custo de ambas as sociedades eram distintos; e (iii) havia margem de lucro efetiva nas operações realizadas entre a empresa fabricante e a varejista.

O entendimento que prevaleceu no CARF, contudo, foi no sentido de que os elementos fáticos do caso indicariam a prática de ato simulado, cujo único objetivo teria sido a economia de tributos. Os elementos levados em consideração foram: (i) a totalidade das vendas da fabricante eram destinadas à empresa varejista pertencente ao mesmo grupo econômico; (ii) a identidade de endereço entre a empresa fabricante e a varejista; (iii) as vendas da fabricante para a varejista e da varejista ao consumidor final eram realizadas quase que simultaneamente; e (iv) havia significativa discrepância entre as margens de lucro aplicadas entre as operações realizadas entre a fabricante e a varejista e aquelas realizadas entre a varejista e terceiros, sem qualquer motivo econômico para tanto.

Como consequência, o preço das operações de venda entre as empresas do mesmo grupo econômico foi desconsiderado e reajustado, com base no preço praticado pelo varejista junto aos consumidores finais, a fim de refletir o efetivo valor de mercado dos produtos comercializados e, assim, a base de cálculo do PIS e da COFINS pelo regime monofásico. O contribuinte interpôs Recurso Especial, o qual está pendente de julgamento até a data de publicação deste livro.

Convém mencionar que, em julgamento realizado em maio deste ano (Acórdão 9101-002.794), a 1ª Turma da CSRF havia rechaçado planejamento tributário realizado por grupo econômico que havia segregado suas atividades, concentrando suas despesas em empresas sujeitas ao regime de apuração do lucro real e suas receitas em empresas sujeitas ao regime de apuração do lucro presumido, o que, segundo os julgadores, teria como único objetivo a obtenção de economia fiscal.

Esses julgados reforçam a necessidade de os contribuintes buscarem, constantemente, prover substância para as operações que realizam, especialmente aquelas que envolvam empresas do mesmo grupo econômico.

I.4. INCIDÊNCIA DE PIS SOBRE PERDÃO DE DÍVIDA

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, entendeu que, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.637/02, o perdão de dívida proveniente de reversão de passivo configura receita operacional para fins de incidência de PIS sob o regime não-cumulativo (Acórdão nº 3201-002.117).

Na ocasião, o contribuinte obteve o perdão de dívida que havia contraído com a matriz e outras subsidiárias do mesmo grupo, todas estabelecidas no exterior, contabilizada em conta de passivo. Em razão do perdão, ofereceu os valores à tributação de IRPJ e CSL, mas não à tributação de PIS e COFINS.

Nos termos defendidos pelo contribuinte, a reversão de passivo em razão do perdão de dívidas não representaria receita/faturamento da empresa, uma vez que as respectivas despesas não teriam gerado crédito de PIS e, portanto, reduzido a base de cálculo dessa contribuição. De acordo com o contribuinte, tal fato, por si só, afastaria a possibilidade de tributação da reversão.

O relator, contudo, seguiu o entendimento proferido pela DRJ no sentido de que a Lei nº 10.637/02 não confere tratamento diferenciado a valores registrados em conta de passivo, de modo que a baixa destes, sem qualquer contrapartida em conta de ativo, representa receita a ser contabilizada em conta de receita operacional, sujeita, portanto, ao PIS.

Diante disso, o contribuinte interpôs Recurso Especial o qual não foi admitido e, na sequência, interpôs agravo, o qual está pendente de análise até a data de publicação deste livro.

I.5. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE INSUMOS ADQUIRIDOS POR VAREJISTAS

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF analisou a possibilidade de empresa dedicada à atividade de comércio varejista de mercadorias (supermercado) aproveitar créditos de PIS e COFINS no regime da não-cumulatividade sobre bens e serviços considerados como insumos, com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 (Acórdão nº 3402-003.824).

A autuação fiscal pautou-se no argumento de que o contribuinte, por se tratar de empresa exclusivamente varejista, não poderia aproveitar créditos de PIS e COFINS sobre insumos, tendo em vista que referido benefício só seria aplicável a prestadores de serviços ou produtores e fabricantes de bens destinados à venda.

Em sua defesa, o contribuinte alegou que, para fins do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, o conceito de insumo deveria guardar consonância com a materialidade das hipóteses de incidência, devendo abranger o custo de produção e as despesas operacionais necessárias à consecução do objeto social da empresa. Com base em tal entendimento, alegou que os créditos teriam sido tomados sobre custos e despesas inerentes e essenciais à atividade desempenhada.

Na análise do tema, o CARF, por unanimidade de votos, encampou a argumentação das autoridades fiscais e manteve o auto de infração por considerar que não existe amparo legal para a tomada de créditos de PIS e COFINS sobre insumos por empresas que desenvolvem exclusivamente atividades comerciais.

Nesse contexto, a despeito de ter reconhecido que os custos e as despesas incorridos no caso possuíam relação com a atividade operacional do contribuinte, o CARF concluiu pela ilegitimidade do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre os dispêndios em questão.

Diante desse resultado, o contribuinte interpôs Recurso Especial, o qual está pendente de julgamento até a data de publicação deste livro.

CAPÍTULO II – IPI

II.1. ANÁLISE DO VTM QUANDO INEXISTIR MERCADO ATACADISTA NA PRAÇA DO ESTABELECIMENTO REMETENTE

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção CARF, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário interposto por contribuinte para cancelar autuação fiscal que exigia o recolhimento do IPI em razão da inobservância das regras relativas ao valor tributável mínimo (“VTM”) nas saídas de produtos industrializados para estabelecimento comercial interdependente (Acórdão nº 3402-004.341).

A autuação havia sido lavrada com base na suposta violação ao art. 195 do RIPI/10, que prevê, na hipótese em que haja comercialização de produtos industrializados entre estabelecimentos interdependentes, que o VTM seja correspondente ao preço praticado no mercado atacadista da praça do remetente (comparação mercadológica).

No caso, o contribuinte autuado era empresa industrial e comercializou determinados produtos para empresa comercial atacadista pertencente ao mesmo grupo econômico. Por se tratar de operação entre empresas interdependentes e por entender como inexistente o preço corrente no mercado atacadista da praça em que realizada a operação, o contribuinte defendeu que o VTM deveria ser calculado de acordo com o art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/10, determinado com base em custo de produção, despesas e margem de lucro ordinária da operação.

A discussão principal entre os conselheiros do CARF, então, girou em torno da conceituação de “praça do remetente” para a identificação

da existência ou não de um mercado atacadista a justificar o procedimento adotado pelo contribuinte.

De acordo com os argumentos apresentados pelo contribuinte, praça deve ser entendida como o município em que realizada a operação comercial, isto é, em que localizada a remetente das mercadorias. Por sua vez, a fiscalização buscou defender que conceito de praça abrange a região metropolitana em que realizada a operação e que, por isso, haveria um mercado atacadista para o cálculo do VTM com base no preço corrente praticado.

Por maioria de votos, o CARF definiu que o conceito de “praça do remetente” refere-se ao município e não à região metropolitana em que está localizado o remetente e, assim, determinaram o cancelamento da autuação.

CAPÍTULO III – CIDE

III.1. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA EM OPERAÇÃO DE LICENCIAMENTO DE SOFTWARE SEM ABERTURA DO CÓDIGO FONTE PARA FINS DE INCIDÊNCIA DA CIDE

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF autorizou, por unanimidade de votos, pedido de restituição/compensação de valores recolhidos pelo contribuinte a título da CIDE sobre remessas ao exterior para pagamento de licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador sem a disponibilização de código fonte (Acórdão 3402-003.711).

Com base nas evidências obtidas em processo de diligência, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF confirmou que o licenciamento de *software* não envolvia transferência de tecnologia, na medida em que o respectivo contrato não previa a disponibilização do respectivo código fonte. De acordo com os conselheiros, a disponibilização do código fonte representa requisito para o registro do licenciamento junto ao INPI e, conseqüentemente, para a existência de transferência de tecnologia.

Deste modo, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF concluiu que a operação teria como objetivo a mera utilização e distribuição dos programas de computador e não a apropriação do conhecimento e da tecnologia neles contidos. Assim, as remessas ao

exterior vinculadas ao contrato de mera licença de uso de *software* não estariam sujeitas à CIDE.

CAPÍTULO IV – DENÚNCIA ESPONTÂNEA

IV.1. POSSIBILIDADE DE REALIZAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA POR MEIO DE COMPENSAÇÃO

A 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte no qual se discutiu a possibilidade de realização de denúncia espontânea por meio de compensação (Acórdão nº 3301-004.081).

No caso, as autoridades fiscais entenderam que a declaração de compensação havia sido apresentada após o vencimento do tributo, o que descaracterizaria a denúncia espontânea, nos moldes do art. 138 do CTN. O contribuinte, por sua vez, demonstrou que teria apresentado as declarações de compensação antes de qualquer procedimento fiscalizatório.

Diante das alegações das partes, o julgamento foi convertido em diligência para que a repartição de origem certificasse se os débitos compensados haviam sido declarados em DCTF antes da compensação. As autoridades fiscais, então, constataram que o contribuinte, em um primeiro momento, havia declarado débito a menor na DCTF, mas o pagou de forma integral por meio da compensação e, apenas posteriormente, retificou o débito para o montante efetivamente devido e já compensado.

Diante disso, na medida em que a DCTF havia sido retificada posteriormente à apresentação da declaração de compensação, a Turma Julgadora concluiu pela possibilidade de denúncia espontânea por meio da compensação.

Em recentes julgamentos cujos acórdãos ainda estão pendentes de publicação até a data de publicação deste livro (processos administrativos nº 16327.000358/2010-70 e nº 13405.000027/2003-42), a 3ª Turma da CSRF entendeu pela impossibilidade de realização de denúncia espontânea por meio da declaração de compensação.

6. TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

6.1. CÂMARA SUPERIOR DO TIT

CAPÍTULO I – ICMS

1.1. ICMS-COMUNICAÇÃO SOBRE VEICULAÇÃO DE ANÚNCIOS

A Câmara Superior do TIT analisou a incidência de ICMS na prestação de serviços de comunicação (“ICMS-Comunicação”) sobre a veiculação de anúncios na *internet* por *site* de busca.

No caso sob análise, as autoridades fiscais lavraram auto de infração sob o argumento de que o contribuinte não teria recolhido ICMS-Comunicação sobre a suposta prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de propaganda e publicidade via *internet* (Acórdão 4010254-3).

O contribuinte, em sua defesa, alegou que os serviços prestados não se sujeitam ao ICMS-Comunicação, tendo em vista que: (i) não possui infraestrutura necessária para prestar serviço de comunicação, sendo mero dependente e consumidor da infraestrutura de telecomunicação e dos provedores de *internet*; (ii) a natureza de seus serviços é de mera cessão de espaço em sua página virtual, prestando serviço de valor adicionado e não de comunicação, uma vez que apenas agrega valor a uma comunicação pré-estabelecida (equiparando-se aos provedores de acesso à *internet*); e (iii) não contribui de qualquer forma para a elaboração do material publicitário que veicula.

Ao julgarem o caso e apesar de o Recurso Especial não ter sido conhecido, os juízes da Câmara Superior do TIT divergiram, o que mostra a falta de consenso sobre o assunto.

O posicionamento do juiz relator foi no sentido de que, a partir da edição da LC nº 157/16, os municípios passaram a ser autorizados a cobrar ISS sobre serviços de inserção de qualquer material de propaganda. Com isso, os estados não poderiam cobrar o ICMS-Comunicação sobre esses mesmos serviços, inclusive com relação a períodos anteriores à edição da LC nº 157/16. Isto porque, de acordo com o relator, a finalidade da edição da lei complementar, nesse caso, foi apenas de confirmar que os Estados nunca tiveram competência para a cobrança de ICMS sobre os serviços em questão.

Contudo, em uma das declarações de voto, outro juiz posicionou-se no sentido de que a mera cessão de espaço em página virtual já caracteriza a prestação do serviço de comunicação, não sendo necessário haver infraestrutura de telecomunicação. Adicionalmente, de acordo com este voto, o serviço de veiculação de propaganda não está elencado na lista de serviços do ISS e, portanto, sujeito ao ICMS-Comunicação.

Por sua vez, de acordo com terceira declaração de voto, não há que se falar em incidência de ICMS-Comunicação tendo em vista que: (i) a cessão de espaço virtual não se caracteriza como uma obrigação de fazer e sim de dar; (ii) o contribuinte é mero tomador de serviço de telecomunicação, que é prestado pelas empresas geradoras de sinais de *internet*; e (iii) não há interação entre o emissor e os eventuais receptores (público alvo), muito menos remuneração, para que a mensagem circule, o que seriam elementos essenciais para que houvesse a incidência do imposto estadual.

I.2. INCLUSÃO DE *ROYALTIES* NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST

A Câmara Superior do TIT concluiu que importâncias pagas a título de *royalties* e *marketing* não devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS-ST, por representarem despesas administrativas que não integram o valor da mercadoria ou da operação (Acórdão 4077997-0).

O auto de infração foi lavrado sob o argumento de que não houve a inclusão na base de cálculo do ICMS-ST de valores pagos a título de *royalties* e *marketing* ao franqueador e licenciador da marca dos produtos por ele comercializados.

De acordo com as autoridades fiscais, referidos valores deveriam compor a base de cálculo do ICMS-ST por força do art. 8º, II, b da LC nº 87/96, que determina que sejam incluídos na base de cálculo do imposto encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço.

A Câmara Superior do TIT manteve o entendimento manifestado na decisão de segunda instância, proferida em sede de recurso ordinário, no sentido de que não devem integrar a base de cálculo do ICMS-ST as despesas administrativas e operacionais do contribuinte, mas apenas as despesas relativas ao custo das mercadorias (i.e., custos de aquisição, produção, frete, seguros).

Nesse sentido, concluiu que os valores pagos a título de *royalties* e *marketing* são despesas administrativas e operacionais que não guardam relação direta com a operação mercantil e, portanto, não devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS-ST, ainda que sua quantificação leve em conta o volume de compras.

6.2. CÂMARAS JULGADORAS DO TIT

CAPÍTULO I – ICMS

1.1. ICMS-COMUNICAÇÃO SOBRE VEICULAÇÃO DE ANÚNCIOS NA INTERNET POR SITES DE BUSCA

A 4ª Câmara Julgadora do TIT analisou discussão relativa à possibilidade de incidência de ICMS na prestação de serviços de comunicação sobre a veiculação de anúncios na *Internet* por *site* de busca, por meio de exposição privilegiada de *links* dos anunciantes (Acórdão nº 3.161.750-5).

No caso sob análise, as autoridades fiscais defenderam que a veiculação de publicidade através da *Internet* trataria de modalidade de prestação de serviço de comunicação e, portanto, estaria sujeita ao recolhimento do ICMS, em sua modalidade Comunicação.

O contribuinte, por sua vez, alegou que os serviços prestados não se sujeitariam ao ICMS-Comunicação tendo em vista, principalmente, que (i) sua ferramenta de busca é apenas um sistema de gerenciamento de dados e manutenção de página eletrônica que permite a inserção de *links* patrocinados nos resultados das buscas efetuadas pelos usuários e (ii) sua atividade seria mera cessão de espaço em sua página virtual, a qual não caracterizaria uma prestação de serviço – apesar de ter, espontaneamente, oferecido as receitas destas atividades à tributação pelo ISS.

Ao julgar o caso, a 4ª Câmara Julgadora deu provimento ao recurso do contribuinte por maioria de votos. Tal como analisado no item 1.1., do capítulo 6.1. acima, a análise do caso foi controversa, de modo que não há consenso no TIT sobre o tema.

No caso analisado pela 4ª Câmara, o posicionamento do juiz relator foi no sentido de que estariam presentes os requisitos para configuração do serviço de comunicação, isto é: (i) o serviço seria oneroso, uma vez que os clientes pagam para ter seus *links* divulgados; (ii) haveria uso de canal de comunicação, que é a própria rede de *Internet* e o *site* do contribuinte; (iii) haveria transmissão de uma mensagem, através do direcionamento dos *links* e conteúdo a usuários não determinados, mas determináveis, pois delimitados em determinada área geográfica.

Contudo, o voto vencedor destacou que o contribuinte somente disponibiliza aos seus clientes um espaço para publicação de anúncios, cujo conteúdo é de responsabilidade do anunciante e que a cessão de espaço virtual não pode ser confundida com uma prestação de serviço de comunicação. Entendeu, também, que na referida atividade, por não ser possível determinar os destinatários da mensagem, não haveria comunicação e, por consequência, autorização para a incidência do ICMS-Comunicação.

Houve, ainda, julgador que acompanhou o voto vencedor pelo provimento do recurso do contribuinte, contudo por fundamentos distintos. De acordo com este julgador, a LC nº 157/16, ao incluir o item 17.25 na lista de serviços tributáveis pelos Municípios para autorizar a incidência do ISS sobre a *“inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio”*, confirmou que os Estados nunca tiveram competência para a cobrança de ICMS-Comunicação sobre a veiculação de material publicitário na *Internet*.

CAPÍTULO II - ASSUNTOS DIVERSOS

II.1. AFASTADA BOA-FÉ DE COMERCIANTE QUE VERIFICOU A REGULARIDADE FISCAL DE FORNECEDOR À ÉPOCA DAS OPERAÇÕES

A 6ª e a 14ª Câmaras Julgadoras do TIT analisaram, novamente, a discussão relativa à caracterização da boa-fé de contribuinte e à possibilidade de creditamento de ICMS em aquisições de mercadorias de fornecedor posteriormente declarado inidôneo (Acórdãos nº 4.013.536-6 e 4.033.556-2).

Em linhas gerais, de acordo com o fisco estadual, o creditamento realizado pelo contribuinte seria indevido, pois a documentação fiscal que o fundamentou foi considerada inidônea a partir a declaração retroativa de irregularidade do fornecedor.

Os contribuintes, por sua vez, buscam justificar o creditamento ao tentar demonstrar sua boa-fé, com a comprovação de que o fornecedor estava em situação regular perante o fisco estadual à época das operações, bem como que estas efetivamente ocorreram, com o efetivo pagamento ao fornecedor.

Nos dois casos prevaleceu, por unanimidade, o entendimento de que a verificação da regularidade do fornecedor por meio de consulta ao

SINTEGRA, à época das operações, não é suficiente a caracterizar a boa-fé do contribuinte.

O principal fator para este entendimento se deu em razão da ausência de comprovação da existência de tratativas comerciais com o fornecedor e de demonstração, com clareza, da vinculação dos pagamentos realizados com as operações documentadas pelas notas fiscais. Com base nisso, fixou-se o entendimento de que não teria sido comprovada a veracidade das operações e, por consequência, foi negado o direito ao creditamento do ICMS.

II.2. AFASTADA APLICAÇÃO DA VERDADE MATERIAL PARA CONFIRMAR AUTUAÇÃO

A 13ª Câmara Julgadora do TIT entendeu, por voto de qualidade, que a verdade jurídica tributária se sobrepõe à verdade material, mesmo quando verificada por meio de diligência de agente fiscal (Acórdão nº 4.045.742-4).

A discussão de mérito envolvia a aplicação do art. 264, inciso I, do RICMS/SP, que dispensa o recolhimento do ICMS-ST quando há saída de mercadorias destinadas à integração ou consumo em processo de industrialização.

No caso analisado, o contribuinte foi autuado por deixar de pagar ICMS-ST na qualidade de substituto tributário, sob a alegação de que teria promovido saída de mercadorias que não foram destinadas à integração em processo de industrialização.

Durante a fiscalização, o fisco estadual verificou que a empresa que recebeu as mercadorias não declarou à SEFAZ e à Receita Federal que realizava atividades industriais em seu estabelecimento, pois tanto seu registro no SINTEGRA, como o CNPJ indicavam que a principal atividade realizada pelo destinatário da mercadoria era de *“comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial, parte e peças”*.

Em um primeiro momento, o contribuinte buscou demonstrar que as mercadorias teriam sido efetivamente remetidas para industrialização, o que motivou a conversão do julgamento em diligência para verificar se a empresa destinatária das mercadorias realizava atos de industrialização. Concluída a diligência, foi comprovado que a destinatária efetivamente exercia atividade

industrial em suas dependências, o que autorizaria a aplicação do art. 264, I do RICMS/SP para a dispensa do recolhimento do ICMS-ST.

No entanto, ao analisar o caso, a Juíza Relatora entendeu que, considerando que a destinatária das mercadorias não declara à SEFAZ que realiza atividade de industrialização, juridicamente seria uma empresa comercial, o que não autorizaria a dispensa do recolhimento do ICMS-ST.

O voto vencido, por sua vez, manifestou-se de forma contrária, no sentido de que, tendo sido comprovado que a empresa destinatária era uma indústria, em respeito ao princípio da verdade material, deveria ser aplicado o art. 264 do RICMS/SP e cancelada a cobrança.

7. COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO (“COSIT”) DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

CAPÍTULO I - IRPJ E CSL

I.1. ANALISADO O CONCEITO DE RECEITA BRUTA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES - NACIONAL E DO IRPJ

Por meio das Soluções de Consulta COSIT nº 239/17 e 251/17, a Receita Federal analisou o conceito de receita bruta em situação na qual o contribuinte realiza serviço de intermediação.

No primeiro caso, a Receita Federal analisou o conceito de receita bruta de um contribuinte que realiza a intermediação dos serviços de taxi (radio táxi). De acordo com as informações prestadas, o contribuinte recebia do passageiro o valor integral com relação à prestação do serviço de transporte e, após a retenção do valor correspondente ao de intermediação, repassava o saldo ao taxista.

Ao analisar este caso, a Receita Federal entendeu que o contribuinte não prestava o serviço de transporte, mas tão somente o de intermediação. Dessa forma, apenas o valor recebido decorrente da sua atividade (i.e., intermediação) deveria integrar o conceito de receita bruta para fins de tributação pelo SIMPLES-Nacional.

No segundo caso, a Receita Federal analisou o conceito de receita bruta de contribuinte que realiza a organização de eventos e apura o IRPJ com base no regime do lucro presumido. De acordo com as informações prestadas, o contribuinte subcontratava fornecedores para os eventos e, posteriormente, realizava o repasse dos valores recebidos de seus clientes, contratantes do evento.

Ao analisar este caso, a Receita Federal esclareceu que haveria duas formas de contratação: a primeira consistiria na contratação de fornecedores em nome do contratante do evento, situação na qual a nota fiscal pela prestação do serviço seria emitida diretamente em nome deste último; a segunda consistiria na contratação de fornecedores pela empresa consulente, organizadora do evento, situação na qual a mesma nota fiscal seria emitida em nome desta.

No primeiro caso, a Receita Federal entendeu que o contribuinte, organizador do evento, estaria, de fato, prestando um serviço de intermediação e que, portanto, os valores repassados aos

fornecedores não deveriam integrar sua receita bruta para fins de tributação.

No segundo caso, contudo, a Receita Federal entendeu que o contribuinte, organizador do evento, não estaria simplesmente intermediando, mas sim subcontratando serviços, situação na qual a íntegra do valor por ele recebido – ainda que posteriormente repassado a fornecedores – deveria compor sua receita tributável.

1.2. DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PAGOS PARA SÓCIO NO EXTERIOR

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 310/17, a Receita Federal analisou as regras de dedutibilidade de pagamentos de *royalties* por empresa brasileira para sócio estabelecido no exterior.

A consulente questionou a Receita Federal a respeito da possibilidade de deduzir despesas, para fins da apuração da base de cálculo do IRPJ a da CSL, decorrentes do pagamento de *royalties* feitos para sócio estrangeiro que detenha participação pequena em seu capital social.

A Receita Federal adotou o posicionamento de que, nos termos da legislação vigente, o pagamento de *royalties* feitos para sócio não é dedutível para fins de apuração do IRPJ. Exceção é feita quando o pagamento é realizado para sócio estrangeiro que mantenha direta ou indiretamente o controle do capital com direito a voto da entidade que efetua o pagamento dos *royalties*.

A Receita Federal entendeu ainda que a limitação de dedutibilidade de despesas com pagamento de *royalties* não seria aplicável para fins de apuração da CSL.

No caso objeto do processo de consulta, a Receita Federal concluiu que os pagamentos realizados não seriam dedutíveis para fins de apuração do IRPJ, pois os pagamentos de *royalties* eram realizados para sócio estrangeiro que não possuía o controle da sociedade brasileira fonte pagadora. No tocante à CSL, a autoridade administrativa entendeu que tais despesas seriam dedutíveis, uma vez que fossem consideradas necessárias para as atividades realizadas pela consulente.

I.3. ANALISADA A POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DE CAPITAL DA PESSOA JURÍDICA AO SÓCIO PESSOA FÍSICA, PELO VALOR CONTÁBIL OU AVALIADO A VALOR JUSTO

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 415/17, a Receita Federal analisou operação de devolução do capital social de pessoa jurídica aos sócios pessoas físicas, em bens e direitos avaliados a valor justo.

A consulente questionou a Receita Federal a respeito da possibilidade de reduzir o capital social aos seus sócios pessoas físicas pelo valor contábil dos bens do ativo, nos termos do artigo 22 da Lei nº 9.249/95, excluindo o ajuste decorrente de avaliação a valor justo já efetuado para tais bens. No caso, o ganho decorrente do ajuste foi evidenciado pela consulente em subconta e sua tributação foi diferida para o momento da realização do ativo, conforme determina a Lei nº 12.973/14.

Ao analisar este caso, a Receita Federal entendeu que o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 confere a faculdade à pessoa jurídica de reduzir o capital social aos sócios, entregando seus bens e direitos do ativo avaliados a valor contábil, sem apurar ganho de capital, ou pelo valor de mercado, apurando ganho de capital.

No caso concreto, no entanto, a Receita Federal entendeu que a redução de capital para devolução a sócio seria uma forma de realização dos imóveis avaliados com base no valor justo e, portanto, que o imposto deve ser recolhido sobre o ganho de capital decorrente de referido ajuste.

A Receita Federal publicou ainda a Solução de Consulta DISIT nº 10.014/17, vinculada ao entendimento exposto na Solução de Consulta COSIT nº 415/17.

CAPÍTULO II – PIS E COFINS

II.1. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 152/17, contribuinte que atua no setor comercial varejista de alimentos questionou a Receita Federal sobre a possibilidade de considerar o diferencial de alíquota do ICMS (diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS,

recolhida pelo contribuinte adquirente de bens provenientes de outros Estados) como parte do custo de aquisição do produto.

O contribuinte seguiu o entendimento de que, como a legislação autoriza a apuração de crédito de PIS e COFINS sobre o valor do custo de produtos adquiridos para a revenda, o mesmo raciocínio deveria ser aplicado caso o diferencial de alíquota do ICMS seja contabilizado como parte do custo de aquisição do bem.

Ao analisar a questão, contudo, a Receita Federal concluiu que o diferencial de alíquota do ICMS não pode ser considerado para fins de apuração do crédito de PIS e COFINS, já que referido diferencial não compõe o valor de aquisição do bem na nota fiscal, sendo, inclusive, pago pela pessoa jurídica adquirente e não pela pessoa jurídica alienante.

II.2. POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO EM IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO

Na Solução de Consulta da COSIT nº 201/17, a Receita Federal analisou questionamento sobre a possibilidade de pedidos de restituição e declarações de compensação, relativos a créditos de PIS/COFINS-Importação, serem apresentados pela pessoa jurídica que realizou operação de importação por conta e ordem de terceiro.

No caso, o consulente declarou ter atividade de prestador de serviços de importação e ter obtido decisão favorável em sede de mandado de segurança que lhe havia assegurado a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação. Nesse contexto, com base nas regras gerais de restituição e compensação de tributos, questionou seu direito ao indébito decorrente da decisão judicial.

Na análise do tema, a Receita Federal reconheceu que o sujeito passivo da obrigação tributária nas operações de importação pode ser tanto o importador (na qualidade de contribuinte) como o adquirente efetivo da mercadoria (na qualidade de responsável tributário), tal como preveem os artigos 5º e 6º da Lei nº 10.865/04. Nessa linha, a Receita Federal ponderou que, na existência de dois possíveis sujeitos passivos, a legitimidade para a repetição do indébito tributário deve recair sobre a pessoa que suportou o ônus do encargo financeiro referente ao tributo recolhido a maior ou indevidamente.

Com base nessas premissas, a conclusão seguiu no caminho de que, na importação por conta e ordem de terceiro, o importador age como mero mandatário, prestando serviços ao adquirente (encomendante) das mercadorias, que manifesta a riqueza e assume o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes na importação das mercadorias de sua propriedade.

Assim sendo, firmou-se o entendimento de que não haveria base legal para o consulente importador pleitear restituição de eventual pagamento dos tributos considerados como indevidos, tendo em vista que respectivo o ônus financeiro foi suportado pelo adquirente efetivo das mercadorias.

II.3. ANÁLISE DA DEVOLUÇÃO DE VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE A TERCEIROS PARA FINS DA INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS

A Receita Federal analisou, na Solução de Consulta COSIT nº 268/17, questionamento sobre a incidência do PIS e da COFINS no recebimento de valores a título de devolução, em decorrência de decisão judicial que reconheceu a existência de esquema ilegal de elevação artificial de valores de contratos firmados (i.e., superfaturamento).

A consulente ressaltou que, por meio da revisão de suas demonstrações contábeis e declarações fiscais, havia anulado os efeitos do pagamento a maior por ela efetuado em razão de superfaturamento, de modo que tanto a despesa do pagamento feito a maior a terceiro, como a receita decorrente do recebimento (devolução) de valores não haviam sido reconhecidos para fins contábeis e fiscais.

A Receita Federal concluiu que a devolução de valores que anteriormente haviam sido pagos a terceiros com ânimo definitivo, no contexto de negociações empresariais pactuadas e materialmente executadas, representam receita tributável do beneficiário e custo ou despesa da consulente.

Nesse sentido, firmou o entendimento de que a recuperação de valores pagos a maior a terceiros se sujeitaria às regras gerais aplicáveis às receitas, compondo, portanto, a base de cálculo do PIS e da COFINS no regime de apuração não cumulativa, independentemente da razão pela qual tais valores tenham sido recompostos ao patrimônio da consulente. Em outras palavras, o fato

de o valor devolvido à consulente ter decorrido de reconhecimento, por decisão judicial, de que teria havido pagamento anterior considerado indevido não desnaturaria o fato gerador e obrigação de recolhimento das referidas contribuições.

Adicionalmente, concluiu a Receita Federal que o fato de ter havido superfaturamento pela consulente nos contratos de aquisição de bens de seu ativo imobilizado não impediria a apuração de créditos do PIS e de COFINS, desde que devidamente cumpridos os demais requisitos exigidos pela legislação.

Como consequência, facultou ao contribuinte a apuração dos créditos de PIS e de COFINS com base no valor total da operação, haja vista que a pessoa jurídica vendedora dos bens teria sofrido a incidência das mesmas contribuições sobre o valor total das receitas auferidas na operação, inclusive sobre a parte superfaturada.

II.4. ANALISADA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS EM VENDAS DE BEBIDAS FRIAS A ENTIDADES OU ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 426/17, a Receita Federal analisou se a venda de bebidas frias a entidades ou associações sem fins lucrativos, para posterior fornecimento a terceiros, ainda que de forma gratuita, pode ser considerada como venda a consumidor final para fins de apuração do PIS e da COFINS.

A consulente, comerciante atacadista de bebidas frias, possui, aproximadamente, 78% de suas vendas destinadas a instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e a associações civis sem fins lucrativos. Os adquirentes dos produtos da consulente, por sua vez, destinam as bebidas adquiridas para o consumo de seus associados, de forma gratuita ou reembolsada, mas nunca procedendo à revenda dessas sob qualquer forma ou pretexto.

Diante disso, a consulente questionou se poderia ser enquadrada como empresa varejista, ou seja, se tais vendas poderiam ser consideradas vendas a consumidor final, nos termos do artigo 17 da Lei nº 13.097/15, e sobre as quais as alíquotas de PIS e COFINS estão reduzidas a 0% (zero por cento).

Ao analisar o caso, a Receita Federal esclareceu que a Lei nº 13.097/15 considera como varejista a pessoa jurídica cuja receita decorrente de vendas de bens e serviços a consumidor final no ano-

calendário imediatamente anterior ao da operação seja igual ou superior a 75% de sua receita total.

Com base na Solução de Consulta COSIT nº 280/14, a Receita Federal adotou o posicionamento de que se consideram varejistas tão somente aqueles que efetuam suas vendas diretamente a pessoa física ou jurídica que adquira ou utilize o produto/serviço na qualidade de seu destinatário final.

Neste contexto, concluiu que, uma vez que o adquirente (associações e entidades sem fins lucrativos) das mercadorias da consulente as fornece a terceiros (associados), ainda que de forma gratuita, tais vendas não podem ser consideradas como vendas a um destinatário final e, como consequência, a consulente não se enquadraria como varejista e, portanto, na hipótese de aplicação da alíquota de 0% (zero por cento) do PIS e da COFINS.

II.5. ANALISADA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE BÔNUS RECEBIDO POR CONCESSIONÁRIA DE AUTOMÓVEIS

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 366/17, a Receita Federal analisou a natureza dos valores pagos pelas montadoras de automóveis às concessionárias de automóveis a título de bônus na aquisição de veículos e autopeças, para fins de apuração do PIS e da COFINS.

A consulente, concessionária de automóveis, adquire veículos e autopeças diretamente da fábrica, em operação sujeita ao regime monofásico de apuração do PIS e da COFINS. No âmbito desta relação, determinados ajustes comerciais são firmados, por meio dos quais há a restituição de parcela do valor pago originalmente pela concessionária quando perfeito o negócio, a título de bônus. Esclarece a consulente que estes bônus são concedidos sem nenhum vínculo, como eventuais metas ou obrigação de desempenho.

A este respeito, questiona se o bônus por ela recebido (a) representa parte integrante da receita de venda de veículos e autopeças, sujeita ao regime monofásico e, portanto, excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS por ela devidos ou (b) possui natureza de receita financeira, sujeita à tributação do PIS e da COFINS.

A Receita Federal esclareceu que, na sistemática monofásica de apuração do PIS e da COFINS, há a centralização da tributação em

uma única etapa da cadeia, mediante aplicação de alíquota majorada nas receitas do fabricante e de alíquota zero sobre o faturamento de atacadistas e varejistas na venda destes produtos. Desta forma, adotou o posicionamento de que apenas receitas auferidas com a revenda para consumidores finais dos produtos adquiridos mediante sujeição ao regime concentrado do PIS e da COFINS têm reduzidas a zero a alíquota das contribuições em questão.

Diante das condições em que concedido o bônus à consulente, a Receita Federal concluiu que os valores por ela recebidos teriam natureza de subvenção concedida pela fábrica como forma de auxiliar o desenvolvimento das atividades de sua rede de concessionárias. Desta forma, qualificada como subvenção corrente para custeio, teria natureza jurídica de receita da consulente, devendo, como tal, submeter-se à apuração do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa.

II.6. ALÍQUOTA DO PIS E DA COFINS APLICÁVEL SOBRE VARIAÇÕES CAMBIAIS DECORRENTES DE OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 471/17, a Receita Federal analisou qual seria a alíquota do PIS e da COFINS aplicável sobre as variações cambiais reconhecidas em operações de importação.

O questionamento surgiu em razão do Decreto nº 8.426/15, que prevê a incidência do PIS e da COFINS à alíquota zero para as variações cambiais reconhecidas em (i) “obrigações contraídas pela pessoa jurídica” e (ii) “operações de exportação de bens e serviços para o exterior”; porém não menciona, expressamente, as operações de importação.

Ao analisar o caso, a Receita Federal entendeu que as operações de importações caracterizam “obrigações contraídas pela pessoa jurídica” e, portanto, as variações cambiais reconhecidas decorrentes de operações de importação estariam abrangidas pela incidência do PIS e da COFINS à alíquota zero.

II.7. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO NAS OPERAÇÕES DE CISÃO PARCIAL

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 321/17, a Receita Federal analisou a possibilidade de transferência de créditos tributários decorrentes de indébitos tributários, inclusive os judiciais com

trânsito em julgado, em operação de cisão parcial e incorporação de sociedade, para posterior compensação de débitos próprios da incorporadora.

No caso, a consultante obteve uma decisão transitada em julgado que reconheceu a possibilidade de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Posteriormente ao trânsito em julgado da decisão, a consultante realizou uma reestruturação societária, que resultou na transferência de parte do estoque que havia dado origem aos créditos do PIS e da COFINS apurados em decorrência de tal decisão.

Diante deste cenário, a consultante questionou a Receita Federal se seria legítima a transferência de parte dos créditos tributários de acordo com a respectiva proporção do acervo líquido cindido que foi incorporado por outra empresa do grupo na reestruturação societária.

A Receita Federal esclareceu que os créditos tributários passíveis de restituição não podem ser transferidos para terceiros, seja por cessão ou venda. No entanto, nas operações de cisão seguida de incorporação do acervo líquido cindido, em princípio, há a sucessão dos direitos e, portanto, não há o que se falar em cessão de crédito a terceiros.

Neste sentido, a Receita Federal concluiu que, desde que a operação societária possua substância econômica e não apenas a finalidade de transferência dos créditos tributários, os créditos tributários transferidos, decorrentes da incorporação do acervo líquido cindido, tornam-se créditos próprios da empresa sucessora e, portanto, passíveis de restituição e compensação pela incorporadora.

II.8. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES REEMBOLSADOS EM OPERAÇÃO DE EMPRÉSTIMO DE AÇÕES

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 479/17, a Receita Federal analisou se, no âmbito dos contratos de empréstimo de ações, os valores recebidos a título de reembolso de dividendos e JCP pelo doador das ações estariam sujeitos ao PIS e à COFINS ou se seriam tributados como impõe a legislação do imposto de renda, isto é, como restituição do valor emprestado originalmente (e não um rendimento tributável) até o limite do valor do custo das ações registrado pelo doador das ações.

Ao analisar o caso, a Receita Federal esclareceu que, para fins de apuração do PIS e da COFINS, os valores recebidos pelo doador a título de reembolso no curso do contrato de empréstimo constituem sua receita financeira, estando, portanto, sujeitos à tributação pelas referidas contribuições, à alíquota combinada de 4,65%.

A Receita Federal esclareceu, ainda, que o fato de os valores recebidos a título de reembolso superarem ou não o valor de custo das ações registrado pelo doador não altera a natureza jurídica dos valores por este recebidos.

A Receita Federal publicou ainda a Solução de Consulta DISIT nº 6.046/17, vinculada ao entendimento exposto na Solução de Consulta COSIT nº 479/17.

CAPÍTULO III – IR/CSL/PIS/COFINS

III.1. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DE REMESSAS EFETUADAS AO EXTERIOR A TÍTULO DE REEMBOLSO

Por meio das Soluções de Consulta COSIT nº 378/17 e nº 440/17, a Receita Federal analisou o tratamento tributário incidente sobre remessas realizadas a empresa do mesmo grupo econômico, sediada no exterior.

De acordo com as informações prestadas, as consulentes recebem funcionários de sua matriz e/ou filial sediada no exterior, os quais se tornam residentes no Brasil para fins fiscais. Adicionalmente, informaram a existência de uma política interna no grupo econômico que determina que os custos despendidos com os expatriados devem ser suportados pelas consulentes. Dessa forma, os pagamentos eventualmente realizados pela empresa sediada no exterior devem ser reembolsados pela respectiva consulente.

Diante deste cenário, a Receita Federal foi questionada se os valores remetidos à matriz e/ou filiais das consulentes no exterior (i) estariam sujeitos ao PIS/COFINS-Importação; (ii) poderiam ser considerados como despesas dedutíveis para fins do IRPJ e CSL; e (iii) estariam sujeitos à incidência do IRRF.

Ao analisar o caso por meio da Solução de Consulta COSIT nº 378/17, a Receita Federal entendeu que, diante da situação fática narrada pela consulente, os valores remetidos à matriz e/ou filial, no exterior, não constituem rendimento, mas tão somente retorno de

capital e, com isso, concluiu que os valores remetidos (i) não estariam sujeitos ao PIS/COFINS-Importação e (ii) poderiam ser considerados como despesas dedutíveis para fins da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL, desde que necessárias, normais e usuais à atividade da consulente.

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 440/17 – vinculada ao entendimento exposto na Solução de Consulta nº 378/17 – a Receita Federal concluiu que, por não se caracterizar como rendimento da empresa sediada no exterior, não há incidência de IRRF sobre reembolsos efetuados para empresa no exterior, para fins de pagamento de funcionário expatriado e com residência fiscal no Brasil.

A Receita Federal publicou ainda as Soluções de Consulta COSIT nº 469/17, nº 99.113/17, nº 99.114/17, nº 99.118/17 e nº 99.121/17, todas vinculadas ao entendimento adotado na Solução de Consulta nº 378/17.

CAPÍTULO IV – IRPF

IV.1. ANÁLISE DA ALÍQUOTA PROGRESSIVA SOBRE O GANHO DE CAPITAL APURADO POR PESSOA FÍSICA

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 451/17, a Receita Federal analisou qual a alíquota do IR deve incidir sobre o ganho de capital apurado por pessoa física nos anos-calendários de 2015 e 2016.

No caso, a consulente realizou a venda de um ativo intangível em 2015. O valor decorrente da alienação seria pago pelo adquirente de forma parcelada, ao longo dos anos-calendários de 2015 e 2016, não sendo possível a consulente determinar, na data da alienação do bem, o valor de cada parcela a ser paga pelo adquirente.

Diante deste cenário, a consulente questionou à Receita Federal qual seria alíquota aplicável sobre eventual ganho de capital apurado, tendo em vista a alteração na legislação do imposto de renda, que instituiu a alíquota progressiva do IR sobre o ganho de capital auferido por pessoa física.

Ao analisar o caso, a Receita Federal esclareceu que a alíquota progressiva apenas deverá incidir sobre o ganho de capital a auferido por pessoa física a partir do ano-calendário de 2017. Dessa forma, o valor do ganho de capital apurado pela consulente nos anos de 2015

e 2016 estaria sujeito à alíquota do IR prevista antes de alteração na legislação (i.e., 15%).

No entanto, a Receita Federal esclareceu que o fato gerador do IR é a aquisição de disponibilidade de renda ou provento. Dessa forma, o IR sobre eventual ganho de capital apurado em uma venda realizada a prazo, na perspectiva das autoridades fiscais, deverá ser apurado e recolhido no momento do efetivo recebimento das parcelas e, portanto, aplicando-se a alíquota IR vigente na data da disponibilidade da parcela recebida.

CAPÍTULO V – IRRF/CIDE

V.1. ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DE IRRF E CIDE SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SOFTWARE

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 191/17, a Receita Federal concluiu que o IRRF incidirá à alíquota de 15% e haverá a incidência de CIDE sobre as remessas ao exterior a título de remuneração de *Software as a Service* (“SaaS”), por considerá-los serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com conteúdo tecnológico.

A consultante atua no ramo de comércio, manutenção e desenvolvimento de sistemas de processamento de dados e informou que comercializa autorizações de acesso e uso dos chamados SaaS, os quais são adquiridos de fornecedores estrangeiros para serem revendidos a usuários/clientes no Brasil. Vale esclarecer que o SaaS representa modelo de entrega de *software* em que os clientes pagam pelo uso e não por sua propriedade, enquanto as fornecedoras proveem manutenção e suporte técnico.

Nesse cenário, declarou a consultante que adquiriu para comercializar “autorizações de acesso” de dois SaaS, os quais são oferecidos a diversos clientes indistintamente, não se tratando de produção sob encomenda ou de *software* de prateleira, instalados como produtos em seus clientes.

Ao analisar o assunto, a Receita Federal considerou que os pagamentos pelo SaaS realizados a pessoas jurídicas no exterior, em contraprestação às autorizações de acesso e uso de *software* por usuários residentes no território brasileiro, remunerariam prestação de serviço, na medida em que os contratos celebrados para o novo

modelo de negócio oferecem diversas utilidades indissociáveis do uso do *software*.

No caso dos SaaS, entendeu que ocorreria a prestação de um serviço consistente em autorizações de acesso para que os usuários localizados à distância possam, por meio de uma senha, conectar qualquer computador com os computadores do fornecedor, utilizando a tecnologia da *internet*, com a finalidade de acessar programas e bancos de dados que se encontram hospedados em locais indeterminados.

Assim sendo, por entender que o SaaS não envolve a aquisição de *software*, mas sim a prestação complexa de serviços técnicos, que dependem de conhecimentos em informática, a Receita Federal concluiu pela incidência de IRRF, à alíquota de 15%, e de CIDE nas correspondentes remessas ao exterior.

CAPÍTULO VI – IRRF

VI.1. ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IRRF EM OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DETIDAS POR INVESTIDOR ESTRANGEIRO

No âmbito da Solução de Consulta COSIT nº 88/17, a Receita Federal foi questionada acerca (i) do correto tratamento a ser atribuído à operação de incorporação de ações para fins do IR; e (ii) caso o tratamento fosse de alienação, com apuração de ganho de capital por investidor estrangeiro, quem seria o responsável tributário pelo recolhimento do IRRF.

De acordo com as autoridades fiscais, considerando que, por meio da incorporação de ações uma sociedade adquire a integralidade das ações de uma sociedade anônima existente – realizando, com isso, um aumento de seu capital social e remunerando os anteriores detentores das ações incorporadas por meio da entrega de ações da incorporadora, emitidas em função desse aumento no capital – a respectiva operação representaria alienação em sentido amplo. Dessa forma, a operação de incorporação de ações poderia gerar ganho de capital sujeito ao IR.

Adicionalmente, as autoridades fiscais entenderam que a regra contida no artigo 26 da Lei nº 10.833/03 é aplicável às operações de incorporação de ações, de forma que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR incidente sobre o ganho de capital

eventualmente auferido por residente ou domiciliado no exterior ficaria a cargo do adquirente, ou seja, a empresa incorporadora de ações.

O entendimento da Receita Federal está em linha com as recentes decisões da CSRF (Acórdão 9101-002.735, de 04.04.2017 e Acórdãos 9202-005.533 e 9202-005.534, ambos de 27.06.2017), no sentido de que o eventual ganho de capital apurado em operação de incorporação de ações é tributável pelo IR, conforme analisado no Capítulo 5, item I.7.

VI.2. APLICABILIDADE DA ALÍQUOTA DE IRRF MAJORADA DE 25% PARA REMESSAS FEITAS A BENEFICIÁRIO LOCALIZADO EM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

Na Solução de Consulta COSIT nº 217/17, contribuinte que atua no segmento de comercialização de grãos e fertilizantes e importa insumos destinados à industrialização de fertilizantes agrícolas obteve resposta a respeito da alíquota de IRRF em remessas feitas a título de sobrestadia ou *demurrage* (indenização paga quando estadia da mercadoria em embarcação excede o tempo estipulado entre as partes) a beneficiários de regime fiscal privilegiado.

Como regra, a legislação tributária prevê alíquota zero de IRRF sobre remessas a título de sobrestadia ou *demurrage*. Por outro lado, remessas a beneficiários em países ou dependências com tributação favorecida estão sujeitas à alíquota de 25%. Nesse cenário, o contribuinte procurou esclarecer se o tratamento para fins de IRRF aplicável a países ou dependências com tributação favorecida poderia ser estendido a regimes fiscais privilegiados, com aplicação da alíquota de 25%.

Ao analisar a questão, a Receita Federal esclareceu que o artigo 8º da Lei nº 9.779/99 – que estabelece a aplicação da alíquota de 25% de IRRF para remessas para o exterior – determina a sua aplicação unicamente às remessas feitas para beneficiários localizados em países que não tributem a renda ou que a tribute à alíquota inferior a 20% (art. 24 da Lei nº 9.430/96).

Adicionou que os regimes fiscais privilegiados, por sua vez, estão previstos no artigo 24-A da Lei nº 9.430/96, não havendo na legislação tributária qualquer menção à equiparação de ambos os

conceitos e a consequente aplicação da alíquota de 25% de IRRF para remessas feitas a beneficiários de regime fiscal privilegiado.

Dessa forma, a Receita Federal concluiu que as remessas de sobrestadia ou *demurrage* realizadas a beneficiários de regime fiscal privilegiado estão sujeitas à alíquota zero do IRRF e que a alíquota de 25% só seria aplicável no caso de o beneficiário de regime fiscal privilegiado ser domiciliado em país com tributação favorecida.

VI.3. ANÁLISE DA NATUREZA DO PRECATÓRIO QUANDO HÁ A CESSÃO DOS DIREITOS PARA FINS DE RETENÇÃO DO IRRF

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 208/17, as autoridades fiscais da Receita Federal manifestaram o entendimento de que o pagamento de precatórios decorrentes de rendimentos do trabalho devidos à pessoa física deve manter a sua natureza para fins fiscais, ainda que haja cessão dos respectivos direitos para pessoa jurídica.

Em resumo, com fundamento no artigo 123 do CTN, que determina que as convenções entre particulares não podem ser opostas ao fisco, a Receita Federal entendeu que, no caso, o pagamento do precatório permaneceria sujeito ao IRRF às alíquotas previstas na tabela progressiva (de até 27,5%) para pessoa física, retido em nome do cedente, mesmo no caso de o cessionário dos direitos do precatório ser pessoa jurídica.

Portanto, de acordo com as autoridades fiscais, caso uma pessoa jurídica adquira precatórios que possuam natureza originária de rendimentos do trabalho, o valor a ser recebido será descontado do IRRF às alíquotas previstas na tabela progressiva (de até 27,5%) e, considerando que a retenção deve ser realizada em nome do cedente, não deve haver aproveitamento dessa retenção pela pessoa jurídica.

VI.4. IRRF SOBRE REMESSAS FEITAS AO EXTERIOR PELO DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE DE “PRATELEIRA”

Por meio da Solução de Divergência COSIT nº 18/17, a Receita Federal buscou dirimir a divergência de entendimento com relação à incidência do IRRF sobre as remessas realizadas para pessoa jurídica sediada no exterior em decorrência do pagamento de licença do direito de comercialização de *software* sob a modalidade de cópias múltiplas (“*software* de prateleira”).

Isso porque, por meio da Solução de Divergência COSIT nº 27/08, as autoridades fiscais haviam consolidado o entendimento de que as remessas decorrentes do direito de comercialização de *software* de prateleira não estariam sujeitas à incidência do IRRF e à CIDE. No entanto, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 154/16, as autoridades acabaram concluindo que o IRRF deveria sim incidir sobre as referidas remessas.

Na Solução de Divergência COSIT nº 18/17, as autoridades fiscais entenderam que a remuneração pelo direito de comercialização do *software* de prateleira seria diferente daquela ocorrida pela licença de uso do *software* comercializado. Dessa forma, concluíram que a interpretação do STF, no sentido de que o *software* de prateleira deve ser tratado como mercadoria, não poderia ser estendida à remuneração pelo direito de comercialização, sendo tal interpretação aplicável, apenas, à licença de uso do *software* comercializado.

Dessa forma, a Receita Federal concluiu que a remuneração pelo direito de comercialização do *software* de prateleira consiste em *royalty* e, por tal motivo, as remessas realizadas a pessoa jurídica estrangeira estão sujeitas à incidência do IRRF.

VI.5. ANÁLISE DA NATUREZA DE REMESSAS PARA CONTROLADORA SITUADA NO EXTERIOR A TÍTULO DE LICENÇA DE USO DE SOFTWARE

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 442/17, a Receita Federal analisou a natureza das remessas de recursos financeiros efetuadas por pessoa jurídica residente e domiciliada no Brasil à controladora situada no exterior, a título de reembolso de despesas incorridas no âmbito de contrato de rateio de custos e despesas (*cost sharing*).

A consulente questionou a Receita Federal se há incidência do IRRF sobre as remessas efetuadas para aquisição de licença de uso de *software* estrangeiro adquirido de terceiro pela controladora.

Ao analisar o caso, a Receita Federal entendeu que o art. 710 do RIR/99 exige, para fins de incidência do IRRF, a presença de dois requisitos: (i) remessa de importâncias para o exterior e (ii) *royalties* como natureza do pagamento.

Ao aplicar referido dispositivo sobre as operações realizadas pela consulente, a Receita Federal entendeu que o fato de as remessas serem efetuadas a título de reembolso de despesas para a

controladora apenas transformaria esta última em uma intermediária, mas não afastaria a natureza das remessas ao exterior como sendo *royalties*.

Nesse sentido, entendeu a Receita Federal que a remessa a ser efetuada pelo contribuinte teria natureza de *royalties* e, portanto, estaria sujeita à incidência do IRRF à alíquota de 15%.

CAPÍTULO VII – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

VII.1. RECEITA FEDERAL ENTENDE QUE RECEITA DE VENDA DE SOFTWARE POR MEIO ELETRÔNICO DEVERIA TAMBÉM SER CONSIDERADA PARA A APLICAÇÃO DO PERCENTUAL MÍNIMO PARA A CPRB

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 18/17, a Receita Federal manifestou o entendimento de que as receitas de venda de programas de computador produzidos em série, sem qualquer especificação prévia do usuário ou de suas atualizações, ainda que adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, devem ser consideradas para fins do cálculo do percentual de receita bruta para determinar a incidência ou não da CPRB.

De acordo com o então vigente § 2º do artigo 7º da Lei nº 12.546/11, a CPRB não se aplicava a empresas que exerciam atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas, cuja receita bruta dessas atividades fosse igual ou superior a 95% da receita bruta total.

O consulente declarou ter como objeto social não apenas atividades de representação, revenda e distribuição de programas de computador e respectivas atualizações (por meio físico), mas também o licenciamento desses programas e atualizações (por meio de transferência eletrônica de dados), indagando se a receita proveniente destes últimos também deveria ser considerada para fins do limite percentual acima.

De acordo com a Receita Federal, independentemente de a aquisição do programa de computador produzido em série ocorrer por meio de mídia física ou por transferência eletrônica de dados, o estabelecimento comercial apenas revende o programa, não possuindo autorização de uso que possa repassar a terceiro. Além disso, a Receita Federal concluiu que, como a atualização dos programas de computador (seja por meio físico ou por meio

eletrônico) representa substituição parcial ou completa dos programas originalmente revendidos, o tratamento da atualização deve ser o mesmo dispensado à venda original.

Nesse contexto, concluiu que as receitas de venda de programas de computador em série, ainda que realizadas pela transferência eletrônica de dados, bem como as receitas de atualização devem ser consideradas como de revenda de mercadoria e, portanto, compor o percentual mínimo para a aplicação da CPRB.

A Receita Federal publicou ainda a Solução de Consulta DISIT nº 5.020/17, vinculada ao entendimento exposto na Solução de Consulta COSIT nº 18/17.

