

RADAR STOCHE FORBES - TRIBUTÁRIO

Alterações da Legislação

Receita Federal do Brasil (“RFB”) edita parecer normativo uniformizando entendimento sobre conceito de insumos para o PIS e a COFINS

Por meio do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 (“PN 05/2018”), a RFB a uniformizou seu entendimento sobre a extensão prática do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, realizado pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), que definiu o conceito de “insumos” para apuração de créditos do PIS e da COFINS.

O PN 5/2018 reconheceu que a abrangência do conceito de insumo deve ser analisada à luz dos critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ. Afastou-se, assim, a necessidade de comprovação do contato físico ou desgaste do insumo com o bem produzido, para fins de creditamento.

Embora tenha reconhecido a ampliação do conceito de “insumos”, para a RFB, os novos critérios trazidos pelo STJ devem ser aplicados apenas aos itens empregados na etapa de produção de bens destinados à venda ou na prestação efetiva de serviços. Segundo o órgão, bens e serviços utilizados após à finalização do processo fabril (ou que com este não se relacionam), como regra, não poderiam ser considerados enquanto “insumos” passíveis de creditamento.

Vedações ao crédito

A RFB apresentou diversas aplicações concretas do conceito de insumos para fins de creditamento.

Nesse sentido, reafirmou, por exemplo, a impossibilidade de apropriação de créditos sobre “insumos” relacionados à atividade de revenda de

mercadorias. Assim, estaria vedado à empresa comercial creditar-se sobre gastos com combustíveis utilizados no transporte de mercadorias, despesas com embalagem etc.

Segundo o PN 5/2018, ainda, os dispêndios com pesquisa também não podem ser considerados “insumos”, vez que não guardam relação com o processo fabril ou de execução de serviços a terceiros. Apesar disso, de acordo com a RFB, está autorizado o creditamento sobre dispêndios ocorridos após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível que efetivamente resulte em um produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros ou um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Também permanecem vedados, de acordo com a RFB, o creditamento sobre os gastos empresariais reconhecidos em etapa posterior à finalização do processo produtivo (i.e., frete de produtos acabados entre estabelecimento, despesas com veículos utilizados no setor administrativo, dispêndio com certificação de produtos, realização de auditorias etc.).

Salvo algumas exceções, o PN 5/2018 ratificou, ainda, a impossibilidade de creditamento sobre gastos destinados a viabilizar a atividade de mão-de-obra (i.e., alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro etc.).

Créditos passíveis de apropriação

Apesar da interpretação restritiva da RFB sobre o alcance prático do julgamento do STJ (abrindo margem para a contestação dos contribuintes nas vias administrativas e judiciais), a RFB modificou seu entendimento sobre tópicos importantes.

É o caso, por exemplo, do reconhecimento do direito ao crédito sobre gastos com “insumos de insumos”, testes de qualidade, tratamento de efluentes, EPI, moldes de peças, serviços de limpeza sobre ativos ligados à produção, entre outros.

O PN 5/2018 também reconheceu o direito ao crédito sobre dispêndios com terceirização de mão-de-obra junto à pessoa jurídica, quando relacionados à atividade-fim da contratante.

RFB edita parecer normativo sobre a responsabilidade tributária em grupos econômicos e planejamento tributário

Por meio do Parecer Normativo COSIT nº 4/2018 (PN 4/2018), a RFB formalizou seu entendimento sobre os requisitos necessários para a imputação de responsabilidade tributária a empresas integrantes do mesmo grupo econômico e em situações de planejamento tributário.

Ao analisar a previsão do art. 124 do CTN de que seriam responsáveis aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, o PN 4/2018 afastou o entendimento de que o interesse comum seria o mero interesse econômico, assim como também afastou o entendimento de que se trataria de interesse jurídico, que pressupõe um vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador e, portanto, que as pessoas responsáveis estejam do mesmo lado da relação jurídica.

De acordo com a RFB, deve ser entendido como responsável em razão do interesse comum tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como quem, apesar de não possuir um vínculo jurídico, realiza conjuntamente um ato ilícito para ocultar ou manipular o verdadeiro fato jurídico. Por meio desse entendimento, portanto, a RFB buscou justificar a imputação de responsabilidade a pessoas em situações contrapostas em uma relação jurídica, como compradores e vendedores.

Com base nesse entendimento, então, ao analisar a possibilidade de imputação de responsabilidade a pessoas integrantes do mesmo grupo econômico, o PN 4/2018 previu que a mera existência do grupo não pressupõe a responsabilidade de seus integrantes, sendo necessário o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, em situações em que inexistente autonomia patrimonial e operacional. A possibilidade de imputação de

Por fim, o PN 5/2018 admitiu, em tese, a possibilidade de creditamento sobre despesas que não integram o custo de produção, apesar de não trazer nenhum exemplo de uma despesa que se enquadraria nessa situação.

A nosso ver e conforme externado pela própria RFB, o PN 5/2018 reforça a urgente necessidade de reforma da legislação do PIS e da COFINS, simplificando sua aplicação e conferindo maior segurança jurídica aos contribuintes.

O Parecer Normativo é de aplicação obrigatória pelos agentes da RFB, mas tem caráter apenas orientativo para os contribuintes.

responsabilidade tributária, portanto, exige a comprovação da existência de grupo econômico irregular, por meio da demonstração da confusão patrimonial de seus integrantes, a qual, de acordo com o entendimento da RFB, está pressuposta quando houver distribuição disfarçada de lucros.

Em seguida, ao analisar a responsabilidade tributária em casos de planejamento tributário abusivo, o PN 4/2018 previu que, nessas situações, o interesse comum a justificar a imputação de responsabilidade restaria caracterizado na medida em que a personalidade jurídica não estaria em consonância com as previsões do direito privado, tampouco corresponderia ao resultado econômico desejado.

Então, elencou de forma exemplificativa situações que, no entender da RFB, configuram planejamento tributário abusivo e, portanto, pressupõem o interesse comum dos participantes:

- a) operações estruturadas em sequência (*step transactions*);
- b) a utilização de empresa-veículo; e
- c) o deslocamento da base tributária mediante utilização de pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra.

Com base em todo o exposto, a RFB entendeu que, comprovado o interesse comum, a existência da personalidade jurídica seria apenas formal, não podendo ser oposta ao fisco e autorizando a desconsideração da personalidade jurídica nas formas:

- a) direta, quando há de desconsideração da personalidade para responsabilizar os seus sócios;

- b) inversa, quando se imputa a responsabilidade solidária a uma pessoa jurídica por ato cometido por sócio ou outra sociedade controladora ou coligada; e
- c) expansiva, quando a desconsideração alcança não apenas os sócios formais da pessoa jurídica, mas também aqueles ocultos, inclusive por intermédio de outras pessoas jurídicas.

O PN 4/2018 revela que a RFB parte de diversas presunções seja para a caracterização de grupo econômico irregular, seja para a existência de

planejamento tributário, buscando impor seu entendimento em desconsideração de todo o debate doutrinário e jurisprudencial sobre os assuntos. Além disso, desconsiderou as previsões do novo CPC que asseguram a existência de incidente processual para a desconsideração da personalidade jurídica a ser requerido e conduzido judicialmente e não de maneira unilateral e administrativa pela RFB.

Conforme mencionado no artigo anterior, o Parecer Normativo é de aplicação obrigatória pelos agentes da RFB, mas tem caráter apenas orientativo para os contribuintes.

RFB regulamenta procedimento para imputação de responsabilidade na esfera administrativa

Por meio da Instrução Normativa (“IN”) nº 1.862/18, a RFB regulamentou os procedimentos para imputação de responsabilidade em diversos estágios do processo administrativo, bem como para a apresentação de impugnações e recursos pelos contribuintes.

As principais novidades veiculadas pela IN foram:

- a) a possibilidade de imputação de responsabilidade tributária, em caso de não homologação e não declaração de compensação;
- b) a imputação de responsabilidade antes do julgamento em primeira instância, caso decorrente de fatos novos ou subtraídos ao conhecimento das autoridades fiscais, situação na qual os autos deverão retornar à autoridade responsável pela lavratura do auto de infração ou do despacho decisório para a emissão de Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, que pode ser impugnado no prazo de 30 dias; e

- c) a imputação de responsabilidade pelo crédito tributário definitivamente constituído, caso as autoridades fiscais identifiquem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos previamente ao encaminhamento para inscrição em dívida ativa, situação em que deverá ser formalizado Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, que pode ser impugnado no prazo de 10 dias, com efeito suspensivo, sem prejuízo do encaminhamento do crédito tributário para inscrição em dívida ativa para a cobrança dos demais sujeitos passivos.

A IN previu, ainda, que o pagamento efetuado por um dos sujeitos passivos aproveita aos demais, bem como que, nas hipóteses de parcelamento ou compensação do crédito tributário por um dos sujeitos passivos, a apreciação das impugnações, manifestações de inconformidade e recursos apresentados pelos demais sujeitos passivos ficará suspensa até o encerramento do parcelamento ou a homologação da compensação.

CONFAZ aprova nova consolidação das regras da substituição tributária

Objeto de discussões e com parte de suas cláusulas suspensas em razão de medida liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”), o Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”), por meio do Convênio ICMS nº 142/2018, revogou o Convênio ICMS nº 52/2017 e aprovou nova consolidação das regras da substituição tributária, com efeitos a partir de 1º janeiro de 2019.

Conforme divulgado em nosso Informativo de janeiro/2018, a Ministra Cármen Lúcia, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.866, concedeu medida cautelar para suspender o efeito de diversas cláusulas do Convênio ICMS nº 52/2017.

Diante dos impasses e controvérsias criados pela regra em questão, o Comitê dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal

(“COMSEFAZ”) organizou o Grupo de Trabalho nº 63, responsável por elaborar o texto final do Convênio ICMS nº 142/2018.

Com o novo Convênio, dentre outras alterações, foram suprimidas as seguintes previsões relativas ao regime de substituição tributária do ICMS (“ICMS-ST”):

- a) a responsabilidade solidária do contribuinte destinatário, quando o remetente se abstenha de efetuar a retenção ou a tenha feito a menor;
- b) as regras acerca da MVA Ajustada, anteriormente aplicável às operações interestaduais cuja alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva fosse maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual;

- c) o dispositivo que previa a aplicação do MVA em substituição ao Preço Médio Ponderado a Consumidor Final ou ao preço sugerido pelo fabricante, quando o valor da operação própria praticada pelo remetente fosse igual ou superior a estes (i.e., “gatilho”);
- d) a regra de inclusão do ICMS-ST na própria base de cálculo;
- e) a vedação anteriormente existente para compensação de créditos próprios de ICMS com quaisquer débitos de ICMS-ST; e
- f) o conceito de interdependência entre as partes para fim de aplicação das regras de substituição tributária.

Por fim, foi definido o prazo de 90 dias para análise e autorização prévia do pedido de ressarcimento do ICMS-ST pelos Estados.

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

CARF entende pela tributação de receita de consorciada de forma proporcional ao percentual de participação no negócio

A 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento CARF decidiu, por unanimidade de votos, que nos casos em que haja consórcio imobiliário, a receita operacional a ser submetida à tributação será o preço de venda das unidades imobiliárias de forma proporcional à participação detida pela consorciada no consórcio (Acórdão nº 1101-001.230).

No caso, por meio de procedimento fiscal, as autoridades fiscais haviam solicitado explicações a respeito da discrepância de valores entre os registros contábeis da consorciada (i.e., contribuinte) e os valores declarados em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (“DIPJ”).

Em resposta à fiscalização, o contribuinte informou que estruturou um consórcio com mais duas pessoas jurídicas (partes consorciadas) para desenvolver um empreendimento imobiliário, tendo sido o responsável por efetuar os registros contábeis do empreendimento ao atuar como consorciado líder. Ademais, demonstrou que a suposta discrepância de valores identificada pelas autoridades fiscais se deu pelo fato de cada parte consorciada ter reconhecido, para fins fiscais, tão somente a receita de venda das unidades imobiliárias referentes à respectiva participação detida no empreendimento.

Não obstante os esclarecimentos do contribuinte, ao analisarem a documentação que amparou a operação, as autoridades fiscais entenderam por desconsiderar o consórcio imobiliário, para fins fiscais, pelas seguintes razões:

- a) havia incompatibilidade de datas entre um dos documentos apresentados (i.e. contrato de permuta de imóveis) e outras informações relativas à operação, tendo a fiscalização presumido que a documentação apresentada havia sido elaborada após o início do procedimento de fiscalização, com o objetivo de evitar a lavratura de auto de infração;

- b) nos termos da documentação relativa ao consórcio, cada consorciada participaria de um percentual do resultado do empreendimento e não da receita obtida. Contudo, o que fora rateado e reconhecido, para fins fiscais, por cada consorciada, teria sido parte da receita obtida na venda do empreendimento; e

- c) o percentual de participação de cada consorciada no resultado da venda do empreendimento determinado contratualmente era diverso daquele verificado nos registros contábeis e reconhecido, para fins fiscais, por cada consorciada.

Diante disso, foi lavrado auto de infração para exigir o recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas contabilizadas pelo contribuinte na venda das unidades do empreendimento imobiliário, com a aplicação de multa qualificada diante da suposta idoneidade dos documentos apresentados.

O contribuinte, então, apresentou impugnação, alegando que o consórcio imobiliário foi estruturado em conformidade com os ditames legais, bem como apresentou um laudo pericial para demonstrar a veracidade do contrato de permuta de imóveis e que este não teria sido elaborado em período contemporâneo à fiscalização. Foram, ainda, apresentados documentos que justificavam o percentual de participação de cada consorciada no negócio, bem como que comprovavam que a totalidade da receita obtida na venda das unidades do empreendimento imobiliário havia sido tributada corretamente.

A Delegacia Regional de Julgamento (“DRJ”) julgou procedente a impugnação, por entender que, pela leitura do termo de verificação fiscal e de outros documentos anexados ao processo, foi possível identificar a efetiva existência do consórcio e o cumprimento da legislação referente ao reconhecimento de receita operacional por cada

consorciada de forma proporcional à participação no consórcio. A premissa utilizada pelas autoridades fiscais de que os documentos apresentados seriam inidôneos foi afastada pelo laudo pericial apresentado pelo contribuinte. Diante de tal decisão, então, a Fazenda Nacional interpôs recurso de ofício.

O CARF, ao analisar o caso, negou provimento ao recurso de ofício, por entender que a documentação apresentada pelo contribuinte amparava a operação e demonstrava que o consórcio havia sido devidamente estruturado.

Adicionalmente, concluiu que o contribuinte teria agido corretamente ao oferecer à tributação sua receita operacional, assim considerada sua participação proporcional no preço da venda das unidades imobiliárias, de acordo com o percentual convencionado entre as partes consorciadas. Segundo a turma julgadora, eventual equívoco na contabilidade do contribuinte ao registrar a totalidade das receitas auferidas pela venda do empreendimento e, em contrapartida, lançar os valores repassados para as outras consorciadas, não teria o condão de modificar o regime jurídico previsto com relação à tributação de receitas das partes consorciadas.

Decisões em Processos de Consulta da RFB

RFB dispensa de IRRF remessas ao exterior por serviços de hotelaria, quando presente acordo de bitributação

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 229/2018, a RFB reconheceu a possibilidade de agências de turismo efetuarem remessas ao exterior, pelo pagamento por serviços de hotelaria, sem a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”), quando houver acordo de bitributação. No caso específico, a RFB analisou a aplicação dos acordos de bitributação assinados pelo Brasil com o México (“Acordo Brasil-México”) e com a Espanha (“Acordo Brasil-Espanha”).

As remessas ao exterior pela prestação de serviços em geral estão sujeitas ao IRRF à alíquota de 25%, ou, tratando-se de serviços de natureza técnica, 15%.

Tanto o Acordo Brasil-México quanto o Acordo Brasil-Espanha possuem, em seus protocolos, uma extensão do conceito de “royalties” (disciplinado pelo art. 12 dos acordos), para incluir a prestação de serviços técnicos e assistência técnica. A RFB busca incluir o máximo de atividades possível dentro desse conceito, visto que, em virtude de sua equiparação a royalties, o Brasil entende-se autorizado a exigir a tributação na fonte, de 15% no caso.

Os acordos não definem o alcance do termo “serviços técnicos”, o qual é definido pela IN nº 1.455/14 (art. 17, II, “a”) como os serviços cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados.

RFB conclui que pagamentos ao exterior pela contratação de serviços de montagem e instalação não compõem a base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 228/2018, a RFB concluiu que os pagamentos efetuados a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em contrapartida pela prestação de serviços técnicos de montagem e instalação de equipamentos executados fora do país não constitui fato gerador do PIS-Importação e da COFINS-Importação (“PIS/COFINS-Importação”).

Na consulta em análise, entendeu-se que os serviços de hotelaria não demandam grau de especialização que os tornem “técnicos” para fins tributários, ainda que exijam, certamente, conhecimentos específicos sobre o setor hoteleiro.

Trata-se de rara limitação, pela RFB, do alcance do conceito de serviços técnicos, que ensejou a não aplicação do art. 12 dos Acordos Brasil-México e Brasil-Espanha. A RFB também afastou a aplicabilidade do art. 14 dos acordos, que versa sobre serviços prestados por profissionais liberais e que também poderia permitir a tributação na fonte pelo Brasil. Vale ressaltar que a não caracterização como serviços técnicos deveria implicar, também, a não exigência da CIDE, mas esse ponto que não foi abordado na consulta.

Em conclusão, no entendimento da RFB, os rendimentos pagos por serviços de hotelaria devem ser qualificados como lucros empresariais, disciplinados no art. 7º dos Acordos Brasil-Espanha e Brasil-México, que afasta a tributação na fonte desde que o prestador de serviço estrangeiro não possua um estabelecimento permanente no Brasil.

Ressaltamos que a aplicação dessa conclusão a remessas a outros países depende da análise dos acordos de bitributação específicos.

No caso, empresa cuja atividade social era a fabricação de máquinas e equipamentos para uso industrial questionou a RFB acerca da possibilidade não incidência do PIS/COFINS-Importação sobre os valores pagos a título de contratação de mão de obra estrangeira para montagem e instalação de equipamentos por ela vendidos e que são montados/instalados no exterior, sob a alegação de que os serviços não teriam sido executados no Brasil.

Ao analisar o caso submetido para consulta, a RFB concluiu não serem essas remessas ao exterior fato gerador do PIS/COFINS-Importação, sob os seguintes fundamentos:

- a) de acordo com a legislação em vigor, estão abrangidas pelo campo de incidência do PIS/COFINS-Importação as receitas auferidas por serviços prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, desde que esses serviços sejam executados no Brasil ou, nas hipóteses em que executados no exterior, seu resultado seja verificado no território nacional;
- b) partindo da premissa de que resultado corresponde à vantagem material ou imaterial derivada da execução do serviço, a RFB concluiu que, no caso sob análise, o resultado da prestação do serviço contratado (montagem/instalação de equipamentos) não se verificou no Brasil, visto que o equipamento foi montado/instalado no exterior.

Notem que, no presente caso, a natureza do serviço de montagem e instalação, assim como os pormenores dos serviços executados, não foram

descritos na consulta, de modo que a análise foi realizada de forma genérica.

Diante disso, a RFB concluiu que, por não haver importação de serviços cujo resultado se verifique no Brasil, não haveria incidência do PIS/COFINS-Importação.

Por fim, instada a se manifestar a respeito da incidência ou não da CIDE sobre os pagamentos realizados a empresas no exterior, a RFB esclareceu que, a partir de 01/01/2002, foi ampliado o campo de incidência da CIDE para não só alcançar negócios jurídicos que impliquem em transferência de tecnologia, mas também a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes por residentes e domiciliados no exterior, assim como as remessas de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes e domiciliados no exterior.

Diante disso, a RFB partiu do conceito de serviço técnico, mencionado acima (IN 1.455/14), para concluir que os serviços de montagem e instalação realizados pela empresa estrangeira seriam técnicos e, por consequência, sua remuneração estaria sujeita à incidência da CIDE.

Equipe responsável pela elaboração do Radar Stocche Forbes – Tributário:

MARCOS VINÍCIUS PASSARELLI PRADO
E-mail: mprado@stoccheforbes.com.br

PAULO C. TEIXEIRA DUARTE FILHO
pduarte@stoccheforbes.com.br

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

RENATA DUARTE BREGALDA
E-mail: rbregalda@stoccheforbes.com.br

ARTHUR PEREIRA MUNIZ BARRETO
amuniz@stoccheforbes.com.br

CAMILA RIECHERT MILLARD
E-mail: cmillard@stoccheforbes.com.br

PRISCILA HOOVER
phoover@stoccheforbes.com.br

LARISSA NONES SANTOS
E-mail: lsantos@stoccheforbes.com.br

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

JULIANA MARIA VARGAS DIAS SALLOUTI
E-mail: jsallouti@stoccheforbes.com.br

PAULO DE F. F. PEREIRA LEITE
E-mail: pleite@stoccheforbes.com.br

JOSÉ MARDEN COSTA BARRETO FILHO
E-mail: jfilho@stoccheforbes.com.br

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

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

MELISSA MARQUIOLI DE C. FORTES LOPES
E-mail: mlopes@stoccheforbes.com.br

Radar

Stocche Forbes

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

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

STOCHE FORBES

A D V O G A D O S

São Paulo

Av. Brigadeiro Faria Lima, 4100 • 10º andar
04538-132 • São Paulo • SP • Brasil
+55 11 3755-5400

Rio de Janeiro

Av. Almirante Barroso, 52 • 23º andar
20031-000 • Rio de Janeiro • RJ • Brasil
+55 21 3609-7900

Brasília

SCS Quadra 09 • Bloco C • 10º andar
70308-200 • Brasília • DF
+55 61 2196-7755

stoccheforbes.com.br