

RADAR STOCHE FORBES - TRIBUTÁRIO

Alterações na Legislação Tributária

Decreto Legislativo aprova Convenção entre Brasil e Rússia

No dia 26 de maio de 2017, foi publicado o Decreto-Legislativo nº 80/2017, aprovando o texto da Convenção entre o Brasil e a Rússia para evitar Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (“Convenção”).

A edição do referido decreto legislativo veio depois de uma longa tramitação, já que o texto da Convenção havia sido originalmente assinado em 2004.

A Convenção segue o modelo que tem sido adotado pelo Brasil nos últimos anos, valendo destacar os seguintes pontos (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 (“IR”), 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;

- 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 (“CFCs”).

Lei Municipal de São Paulo institui compensação de ofício na restituição de tributos

Por meio da Lei nº 16.670/2017, a Prefeitura de São Paulo instituiu a compensação de ofício de créditos tributários objeto de restituição com débitos tributários administrados pela Secretaria Municipal da Fazenda.

A lei 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 lançamento 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 em questão está vigente desde a data de sua publicação, ocorrida em 9.6.2017, mas produzirá efeitos somente a partir da entrada em vigor de sua regulamentação, que ainda não foi editada.

Decisões Proferidas pelas Cortes Judiciais

Em repercussão geral, STF revê o conceito de serviço para fins de incidência de ISS

Foi publicado o acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário (“RE”) nº 651.703/PR, submetido ao regime da repercussão geral (Tema 581/STF), que analisou a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços (“ISS”) sobre as atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde, cuja tese aprovada foi a seguinte: *“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”*.

Para justificar o entendimento de que o ISS deveria incidir sobre as atividades das operadoras de planos privados de assistência à saúde, o Relator, Ministro Luiz Fux, partiu das premissas de que a Constituição Federal (“CF”) não se utiliza de conceitos fechados na delimitação de competências tributárias e que o conceito de serviço não deveria se limitar ao do Direito Civil, que o define como mera obrigação de fazer, mas 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”*, ressalvados serviços alcançados pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e de Comunicação (“ICMS”) e pelo Imposto sobre Operações Financeiras (“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 dessa noção de prestação de serviço, 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 estariam abrangidas pelo ISS, cuja base seria o valor de comissão recebida, com desconto do valor repassado aos médicos, hospitais e laboratórios pela prestação de serviços de saúde.

O Ministro Luiz Fux foi acompanhado pela maioria, 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 e entendeu 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”*.

A decisão acima é relevante pois evidencia um desenvolvimento da jurisprudência sobre o conceito de serviço para fins de tributação, a qual, até então, vinha se limitando à definição de ‘obrigação de fazer’, em contraposição à ‘obrigação de dar’.

Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CSRF conclui que a operação de incorporação de ações enseja ganho tributável

Recentemente, os conselheiros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) julgaram, por maioria de votos e de forma desfavorável ao contribuinte, caso sobre a apuração de ganho de capital e a consequente incidência de IRPJ e CSLL de acionista pessoa jurídica em operação de incorporação de ações (Acórdão nº 9101-002.735).

Em síntese, o contribuinte havia alegado no caso 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; conseqüentemente, em qualquer caso, 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 teria natureza jurídica de alienação em sentido amplo, com devida manifestação de vontade do contribuinte, sendo capaz de produzir ganho tributável para os acionistas envolvidos.

Para a CSRF, a operação não trataria de (i) sub-rogação real, pois não consistiria na substituição de uma coisa por outra com os mesmos atributos, na medida em que há alteração de relações societárias e de valor patrimonial; ou (ii) permuta, que se caracteriza pela troca de bens sem o elemento monetário, na medida em que a incorporação de ações pressupõe a existência de um preço.

Nesse contexto, o ganho de capital sujeito a IRPJ e CSLL 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.

Ressaltamos que o julgamento representa alteração de entendimento da CSRF, que, na composição anterior à suspensão das atividades do CARF,

ocorrida durante o ano de 2015, havia concluído que a incorporação de ações não deve ensejar a apuração de ganho de capital para os acionistas.

CSRF considera pagamento de juros vinculados a DPL de sócios indedutível

Em julgamento recente, 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 seriam dedutíveis para fins de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) (Acórdão nº 9101-002.538).

As debêntures em questão haviam sido originalmente emitidas aos sócios com juros fixados 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 os seguintes: (i) a dedutibilidade das despesas de juros das DPL para fins fiscais é expressamente autorizada pelo art. 462 do Decreto nº 3.000/1999

(Regulamento do Imposto de Renda “RIR/99”); (ii) o exame de necessidade da despesa do art. 299 do RIR/99 não seria aplicável, pois o art. 462 do RIR/99 seria regra mais específica e não traria tal condicionante; (iii) ainda que o exame de necessidade fosse aplicável ao caso, a despesa seria 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 teria sido inferior aos juros originais de remuneração fixa.

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

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 CSLL 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 teriam excedido o limite de dedução pelo uso de marcas, cujo percentual seria de 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, teria sido 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 foi no sentido de que o art. 74 da Lei 3.470/58 não teria sido revogado, tendo permanecido 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).

CSRF impede 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 comercial 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 Delegacia Regional de Julgamento (“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.

CSRF entende pela incidência de 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 Participações nos Lucros e Resultados (“PLR”), com fundamento em acordo formalizado após início do período para cumprimento das metas, devem sujeitar-se 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 10.101/2000, ao dispor sobre pagamentos realizados a título de PLR e respectivos benefícios, não teria estipulado 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 teria respaldo na lei. Conclui-se 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, seria condição 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 veicularia regra de natureza isentiva, o benefício deveria ser analisado de forma literal e restritiva, sem possibilidade de flexibilização dos requisitos legais para sua fruição, nos termos do art. 111, II, do Código Tributário Nacional (“CTN”).

Como consequência, a CSRF decidiu que os pagamentos a título de PLR no caso configurariam remuneração sujeita às contribuições previdenciárias.

CARF admite dedução de multas não tributárias da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

A 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) entendeu, por maioria de votos, que multas administrativas não tributárias, aplicadas pelo Banco Central do Brasil (“BACEN”) por descumprimento de obrigações de natureza acessória, por exemplo, podem ser deduzidas da base de IRPJ e CSLL, uma vez que a sujeição ao risco de aplicação de tais multas faria 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 61/1979, 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, que atenderiam a necessidades das atividades das empresas.

Decisões em Processo de Consulta da Receita Federal do Brasil

Solução de Divergência analisa a incidência de 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 de 2017, a Receita Federal do Brasil (“RFB”) buscou dirimir a divergência de entendimento com relação à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (“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 nº 27 de 2008, 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 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (“CIDE”). No entanto, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 154 de 2016, as autoridades acabaram concluindo que o IRRF deveria sim incidir sobre as referidas remessas.

Na Solução de Divergência nº 18 de 2017, 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 Supremo Tribunal Federal (“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 RFB 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.

Solução de Consulta analisa a aplicação da alíquota majorada de 25% para remessas feitas a beneficiário localizado em regime fiscal privilegiado

Na Solução de Consulta COSIT nº 217 de 2017, 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 em regime fiscal privilegiado.

Como regra, a legislação tributária prevê a alíquota 0% 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 RFB esclareceu que o artigo

8º da Lei 9.779/1999 – 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 9.430/1996).

Adicionou que os regimes fiscais privilegiados, por sua vez, estão previstos no artigo 24-A da Lei 9.430/1996, 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 em regime fiscal privilegiado.

Dessa forma, a RFB concluiu que as remessas de sobrestadia ou *demurrage* realizadas a beneficiários em regime fiscal privilegiado estão sujeitas à alíquota de 0% 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.

Solução de Consulta analisa a natureza do precatório quando há a cessão dos direitos para fins de retenção do IRRF

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 208 de 2017, as autoridades fiscais da RFB 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 RFB 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.

Equipe responsável pela elaboração do Radar Stocche Forbes – Tributário

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

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

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

MATHEUS LUIZ MACIEL HOLANDA
E-mail: mholanda@stoccheforbes.com.br

CARLOS CORNET SCHARFSTEIN
E-mail: carlos@stoccheforbes.com.br

MILENE MARQUES RICARDO
E-mail: mricardo@stoccheforbes.com.br

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

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

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

RAFAELA FONSECA CAMBAUVA
E-mail: rcambauva@stoccheforbes.com.br

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

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

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

ROBERTA RIQUE
E-mail: rrique@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.

São Paulo

Av. Brigadeiro Faria Lima, 4.100
10º andar - Edifício Miss Silvia
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

stoccheforbes.com.br

STOCHE FORBES

ADVOGADOS