

Agosto de 2013

IN 1397/13 – Receita institui “balanço fiscal”

Foi publicada recentemente a Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013, que trata do Regime Tributário de Transição – RTT. Dentre os vários pontos polêmicos desta norma, destacamos o entendimento das autoridades fiscais em relação aos juros sobre capital próprio, dividendos e avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial.

Em resumo, a IN determina sejam pagos ou creditados JCP ou dividendos com base no lucro – e no PL, no caso de JCP - apurado com base nos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Aquilo que for diferente disso, ou seja, se foram pagos/creditados JCP ou dividendos apurados com base nos métodos e critérios contábeis atuais, os valores estão claramente sujeitos à autuação (no período até 16 de setembro de 2013 – últimos cinco anos) e/ou tributação.

Para os JCP, aquilo que foi pago/creditado “em excesso”, o fisco entenderá que houve redução indevida do lucro real, autuando o valor desta diferença, mais multa de 75% e juros SELIC. Se houve apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, deve haver recomposição do montante devido e, eventualmente, lançamento da diferença.

Para os dividendos pagos ou creditados, será lançado o tributo, mais multa de ofício (75%) e juros SELIC, com base nos seguintes critérios, a depender do beneficiário:

- i) **Pessoa física residente no Brasil**: o IR será calculado de acordo com a Tabela Progressiva Mensal (até 27,5%) e integrará a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento. **OBS:** deve ser observado o tratamento dado nos últimos anos, pelo fato de que, não tendo havido retenção, a responsabilidade recai sobre a pessoa física, podendo ser aplicada multa na pessoa jurídica;

- ii) **Pessoa jurídica domiciliada no Brasil**: lucros e dividendos “em excesso” deverão ser computados na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da CSLL (carga de 34% ou 40% - no caso de instituição financeira e assemelhadas);
- iii) **Residentes ou domiciliados em países sem tributação favorecida**: incidência do IRRF calculado à alíquota de 15% ; e
- iv) **Residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**: incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte calculado a alíquota de 25%.

Por fim, no caso de avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial, o valor de patrimônio líquido da controlada ou coligada, conforme a IN, deve ser apurado segundo os critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007. Se foi alienado investimento considerando, por meio do MEP, o PL contábil, a diferença positiva entre este PL e o “PL fiscal” poderá ser objeto de glosa (desconsideração) pelo Fisco, lançando o valor correspondente, acrescido de multa de ofício (75%) e juros SELIC.

Entendemos que essas disposições, entre outras constantes da IN, além de não possuírem base legal, contrariam diversas disposições do ordenamento jurídico-tributário, de modo que as autuações delas decorrentes podem ser contestadas com base em sólidos argumentos. No caso de operações futuras, medidas judiciais podem ser adotadas com vistas a preservar as companhias de autuações e recolhimento indevidos ou a maior.

Tributação de Lucros no Exterior

O artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (“MP nº 2.158-35/01”) determinou que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior devem ser considerados disponibilizados para a controladora ou coligada localizada no Brasil na data do balanço no qual foram apurados, mesmo que não ocorra a sua efetiva distribuição, pagamento ou crédito ao sócio brasileiro.

Assim, em abril de 2013 o Supremo Tribunal Federal (“STF”) realizou o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588 (“ADI”), cujo objetivo foi analisar a (in) constitucionalidade da aplicação de referido dispositivo. Por maioria de votos, o STF declarou, com eficácia “erga omnes” e efeito vinculante, que aquela regra deve se aplicar somente à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas controladas estejam situadas em países considerados “paraísos fiscais” (países de tributação favorecida desprovidos de controles societários e fiscais adequados), mas não poderia ser

exigida em relação aos investimentos em coligadas localizadas em países sem tributação favorecida (que não são "paraísos fiscais").

Contudo, como o Plenário não alcançou o número de votos para definir pela inconstitucionalidade com relação aos investimentos em controladas sediadas fora de paraísos fiscais e em coligadas localizadas em paraísos fiscais, foi deliberada a análise destas questões em recursos individuais não se aplicando e eficácia "erga omnes" e o efeito vinculante, de tal maneira que para afastar a tributação nestas hipóteses deve ser analisado cada caso concreto.

Além disso, por maioria, o colegiado deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, segundo o qual *"os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor"*. Nesse ponto, os ministros destacaram que a retroatividade fica afastada tanto para controladas e coligadas situadas em paraísos fiscais quanto para aquelas instaladas em países de tributação não favorecida.

Diante disso, sem aguardar um pronunciamento final do Poder Judiciário a respeito da matéria, o Fisco emitiu, em 8 de agosto de 2013, a Solução de Consulta Interna da nº 18 ("SCI 18/13"), da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), admitindo que a norma interna prevista no artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 não gera qualquer conflito com os dispositivos dos tratados com o disposto nos acordos internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, os quais usualmente têm como base a Convenção - Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico ("OCDE").

Pelo entendimento da Receita Federal do Brasil, o artigo 74 trata da possibilidade de o Estado brasileiro tributar o resultado de empresa domiciliada no Brasil em função da renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior, incidindo apenas sobre os contribuintes brasileiros e não sobre os lucros das sociedades investidas. De outro lado, o modelo da OCDE utilizado como parâmetro nestes acordos admite haver competência tributária exclusiva do Estado onde estiver sediada empresa controlada quanto aos resultados por ela produzidos, não prevendo a tributação dos lucros da sociedade investida pelo Estado de residência dos sócios, mas apenas os lucros auferidos pelos próprios sócios.

Apesar do entendimento constante da SCI 18/13, a questão da compatibilidade entre o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação não foi apreciada pelo STF e encontra posições destoantes na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"). Ao analisar o RE 541.090, que envolvia empresas operacionais situadas em países

VBSO - 63815v1

que não são considerados paraísos fiscais e em relação aos quais o Brasil firmou Tratado para Evitar a Dupla Tributação da Renda, o STF reconheceu que a questão de eventual conflito entre a norma interna e o conteúdo ratificado nos tratados internacionais sobre tributação dos lucros no exterior ainda deverá ser analisada nas instâncias inferiores.

Nesse sentido, entendemos que a tendência é que o CARF passe a julgar de acordo com a interpretação adotada pelo STF no julgamento da ADI, decidindo pela inaplicabilidade da tributação sobre os resultados fictícios de coligadas localizadas em países sem tributação favorecida, devendo ocorrer a incidência apenas no momento em que há a efetiva distribuição dos resultados, aplicando tal posição inclusive em relação aos casos semelhantes que se encontravam sobrestados aguardando o pronunciamento definitivo na seara judicial.

TRF-3 afasta incidência de contribuição previdenciária em operações de Stock Options

Em recente decisão, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (“TRF-3”), que compreende os estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul, concedeu o direito ao não recolhimento de contribuição previdenciária sobre as operações de Stock Options.

Trata-se de decisão inédita na qual o TRF-3 manteve a antecipação de tutela concedida, a qual garantia o direito do contribuinte à suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária incidente prevista no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (“Lei nº 8.212/91”), sobre os valores recebidos por seus empregados como resultado da adesão aos programas de opção de compra de ações.

O contribuinte ajuizou ação ordinária visando a declaração de inexistência de relação jurídica que o obrigue ao recolhimento da contribuição previdenciária, alegando se tratar de mera operação mercantil sujeita ao risco do mercado financeiro, não sendo possível assegurar ao empregado a valorização de suas ações, de modo que isso não poderia ser confundido com remuneração por serviços prestados. Diante disso, afirma que os valores não podem ser computados na base de cálculo da contribuição social sobre a folha de salário.

O artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91 dispõe que incide contribuição social sobre o valor das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho.

Considerando que se trata de um programa de adesão facultativa para o empregado, cujo risco de mercado não é afastado caso o optante venha a receber as ações gratuitamente e que existe a possibilidade de o empregado suportar eventual prejuízo decorrente de desvalorização das ações, a juíza federal Louise Filgueiras concluiu que o valor final obtido decorre de um contrato mercantil sujeito aos riscos do mercado de ações, e não da remuneração pelo uso da força de trabalho do empregado.

Trata-se de importante precedente, favorável ao contribuinte e em conformidade com a interpretação que damos à legislação, devendo ser ressaltado, porém, que há diversas modalidades de planos de ações praticadas pelo mercado, as quais devem ter seus reflexos tributários, trabalhistas e previdenciários analisados a partir de suas particularidades.

Tribunais afastam a exigência de Imposto de Renda na Fonte sobre a remuneração de serviços prestados para empresa brasileira

Após a primeira manifestação do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) favorável ao contribuinte em maio de 2012, recentes decisões proferidas pelos Tribunais do País indicam uma mudança de entendimento e afastam a exigência de retenção do imposto de renda (“IR”) na fonte sobre remessas efetuadas ao exterior a título de pagamentos por serviços prestados por empresas estrangeiras que não tenham estabelecimento permanente no Brasil.

Em apertada síntese, a discussão gira basicamente em torno da qualificação jurídica dos valores remetidos ao exterior para pagamento de prestadores de serviços que não possuem representação no Brasil.

Para o Fisco, os rendimentos remetidos ao exterior não se enquadram no conceito de “lucros da empresa estrangeira”, mas sim como “rendimentos não expressamente mencionados” que, segundo os acordos de bitributação, sofrem a incidência do IR nos dois países.

Naquela ocasião, o STJ reconheceu o fato de que os acordos dos quais o Brasil é signatário preverem que o IR só será retido no país sede da empresa prestadora dos serviços e ponderou que apenas incidirá a tributação cumulativa caso esta empresa exerça sua atividade no outro Estado

contratante por meio de um estabelecimento permanente. Assim, por não possuírem estabelecimento fixo no Brasil, as companhias estrangeiras não apuram o IR no território nacional, razão pela qual não há despesas e exclusões para auferir o lucro.

Na contramão da tese do Fisco, as recentes decisões sinalizam um novo posicionamento que, a nosso ver, se ajusta de forma adequada ao conceito de lucro referido nas redações dos tratados, expressão esta que, na legislação brasileira, é equivalente a rendimento ou receita. O que excluiu o tratado da tributação no Brasil para evitar a dupla incidência foi o rendimento auferido com a prestação do serviço para que, no Estado de prestação, ou seja, no exterior, seja promovida a sua tributação. Dessa forma, as atuais manifestações judiciais seguem o coerente racional de que as remessas auferidas em virtude dos serviços prestados à empresa brasileira não são rendimentos operacionais, mas lucro da empresa estrangeira.

No caso dos julgamentos sob a competência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, grandes multinacionais como a Philips Medical Systems, a Nestlé e a Sodexo obtiveram decisões favoráveis para dispensar a retenção de IR na fonte sobre as remessas feitas ao exterior como pagamento pelos serviços prestados por empresa estrangeira. No contexto da tributação internacional, os julgadores entenderam que os valores remetidos ao exterior devem receber o mesmo tratamento fiscal dispensado aos lucros da empresa estrangeira, sendo, portanto, protegidos pelos tratados contra a bitributação.

No caso, as recentes decisões proferidas nos Tribunais do País, refletindo a posição adotada outrora pelo STJ, compartilham a lógica de que não há supremacia hierárquica dos acordos internacionais relativamente à lei ordinária, tampouco conflito entre as convenções, firmadas pelo Brasil e regularmente incorporadas ao direito interno, e a legislação do imposto de renda. O suposto conflito entre a norma convencional e o regramento interno deve ser resolvido pelo critério da especialidade, ainda que sobrevenha modificação na legislação interna.

Considerando as recentes decisões sobre o assunto, diversas empresas optaram por acionar o Poder Judiciário para impedir a exigência do IR Fonte quando do pagamento de serviços prestados por empresa estrangeira que não tenham estabelecimento permanente no País, reivindicando inclusive o ressarcimento dos valores já pagos.

Qualificação de opinião

Este Informe Jurídico foi elaborado com intuito meramente informativo, não devendo, em nenhuma hipótese, ser considerado como opinião legal sobre os temas nele abordados. Deste modo, não deve

VBSO - 63815v1

ser adotada qualquer estrutura ou realizado qualquer negócio jurídico com base única e exclusivamente neste documento. Para qualquer outra informação adicional ou para a devida assessoria jurídica, o VBSO Advogados possui uma equipe tributária à disposição para atendê-lo.

Equipe Tributária:

Alberto Gouveia Dantas Neto
adantas@vbso.com.br

Lais Helena Lopes Bueno da Silva
lsilva@vbso.com.br

Carla Tredici Christiano
ctredici@vbso.com.br

Marina Gomes Cardim de Gil
mgomes@vbso.com.br

Daniel Rossi de Castro
dcastro@vbso.com.br

Marcela Ribeiro de Almeida Zaidan
mzaidan@vbso.com.br

Diego Aubin Miguita
dmiguita@vbso.com.br

Mário Shingaki
mshingaki@vbso.com.br

Diogo Olm Arantes Ferreira
dferreira@vbso.com.br

Paulo Cesar Ruzisca Vaz
pvaz@vbso.com.br

Fábio Krasner Schubsky
fkasner@vbso.com.br

Raphael Longo Oliveira Leite
rlongo@vbso.com.br

Graziela Fernandes Pereira
gpereira@vbso.com.br

Vinícius Vicentin Caccavali
vcaccavali@vbso.com.br

Izadora Almeida Tannus
itannus@vbso.com.br