

Prezados Leitores:

A publicação **Nota Tributária # Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** tem por objetivo atualizar nossos clientes e demais interessados sobre os principais assuntos que estão sendo discutidos e decididos nesse órgão.

Nesta 106ª edição do nosso informativo, comentamos decisão em que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) avalizou a incidência de PIS e Cofins sobre descontos recebidos pelo contribuinte de seus fornecedores de produtos para revenda; e denegou créditos da não cumulatividade dessas contribuições apropriados sobre o ICMS-ST incidente na aquisição desses produtos e sobre fretes de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte.

Comentamos, ainda, decisão em que a CSRF manteve exigências de IRPJ e de CSLL sobre lucros auferidos por sociedade coligada no exterior, por entender que a alienação da participação societária detida pela sociedade coligada brasileira implicaria emprego do valor em seu benefício, de maneira a atrair a tributação no Brasil.

Para acessar diretamente o texto referente a cada um desses temas, clique:

**PIS e Cofins – Descontos e Bonificações, Créditos sobre Fretes entre Estabelecimentos e ICMS-ST – Base de Cálculo das Contribuições**

**IRPJ e CSLL – Lucros no Exterior – Disponibilização – Emprego de Valor**

O escritório **Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados** encontra-se à disposição dos clientes para esclarecer quaisquer dúvidas acerca dos julgados aqui relatados.

Esperamos que tenha uma boa leitura!



## “BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS OBTIDOS.

Os descontos obtidos sobre os preços praticados pelo fornecedor estão contidos na receita bruta, sendo irrelevante, para o comprador, se eles foram concedidos de forma condicional ou não.”

Trata o julgado em questão de autos de infração lavrados para a exigência de Contribuição ao Programa de Integração Social e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“PIS” e “Cofins”), referentes aos períodos de apuração de 2008 e 2009, acrescidos de multa de ofício e juros. O contribuinte é pessoa jurídica comerciante do varejo e do atacado, integrante de rede de supermercados.

Na apuração de seus tributos, o contribuinte deixou de incluir na base de cálculo das contribuições em referência os valores referentes a descontos recebidos de seus fornecedores, mas a Fiscalização entendeu que tais descontos deveriam integrar a base de cálculo das Contribuições em questão, porque comporiam regularmente a receita bruta operacional do contribuinte.

Além disso, as Autoridades Fiscais descaracterizaram créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins aproveitados pelo contribuinte, apurados sobre as despesas com fretes de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte; e sobre o valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços no regime de Substituição Tributária (“ICMS-ST”) incidente na aquisição de mercadorias para revenda.

Em sua impugnação, o contribuinte defendeu que os descontos concedidos por seus fornecedores não constituem receita bruta tributável pelo PIS e pela Cofins, sendo somente redutores de custo dos produtos adquiridos, por não terem caráter contraprestacional. Quanto aos créditos da não cumulatividade refutados pelo Fisco, defendeu que ambos são assistidos pelo princípio da não cumulatividade positivado no artigo 195, parágrafos 12º e 13º, da Constituição Federal de 1988. Ainda, protestou o contribuinte pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

No julgamento de primeira instância administrativa, a Delegacia da Receita de Julgamento (“DRJ”) manteve integralmente o lançamento. Diante dessa decisão, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, repisando os argumentos de defesa suscitados na Impugnação.

Analisando o tema, o CARF manteve a decisão da DRJ, reiterando que, de acordo com o aparato probatório oferecido aos autos, os descontos concedidos pelos fornecedores do contribuinte autuado, conforme os contratos de fornecimentos que os previram, ocorreram mediante algum tipo de contraprestação por parte do contribuinte – não configurando desconto incondicionado para fins da não incidência prevista no artigo 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Igualmente, manteve-se a glosa de créditos apurados sobre o ICMS-ST, sob justificativa de que este imposto não integra o custo de aquisição das mercadorias adquiridas pelo contribuinte para revenda. Defendeu o relator que “a regra fundamental da técnica da não cumulatividade é a de que somente se toma crédito sobre aquilo que se pagou”, e que o ICMS-ST não compôs a base de cálculo do PIS e da Cofins para o fornecedor que vendeu as mercadorias para o contribuinte.

Também, foi mantida a glosa sobre os fretes entre estabelecimentos, sob alegação de inexistência de previsão expressa para eles, ao contrário dos fretes dispendidos nas operações de venda direta. Por outro lado, decidiu afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, alegando que não haveria previsão legal para tanto.



Essa decisão ensejou a interposição de Recurso Especial pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte.

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), o voto vencedor, divergindo da Relatora, considerou que descontos são tributáveis, para o contribuinte que os receber, em qualquer situação. Assim, por decisão da maioria dos conselheiros, interpretou-se que o dispositivo legal que exclui da base de cálculo do PIS e da Cofins os “descontos incondicionais concedidos” se refere à receita daquele que ofereceu o desconto, não do que o recebeu. Assim, manteve-se a atuação neste ponto.

Quanto ao ICMS-ST e aos fretes de mercadorias entre unidades do contribuinte, foram sumariamente mantidas as glosas de créditos, também pelo voto da maioria, a qual reiterou a decisão do CARF, concordando que não há hipóteses legais que autorizem esses créditos.

Por fim, quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício – que havia sido cancelada pelo CARF, sob alegação de que não haveria determinação legal específica para incidir – consignou-se, consentindo as instruções dos artigos 161, 139 e do § 1º, do artigo 113, do Código Tributário Nacional (“CTN”), que a multa não paga no vencimento passa a integrar a obrigação tributária principal, que constitui o crédito tributário, sobre o qual incidem juros regularmente.

Dessa forma, pelas razões expostas acima, a CSRF deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e negou provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

**“LUCROS NO EXTERIOR. LEI 9.532 DE 1997. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. ASPECTOS.** Segundo a melhor doutrina a hipótese de incidência se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Análise do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997 e parágrafos permite constatar que a norma, sob aspecto pessoal, dirige-se à pessoa jurídica domiciliada no Brasil que possui participação societária de coligada ou controlada sediada no exterior. Sob aspecto material, predica que os lucros auferidos no exterior por meio das investidas deverão ser adicionados ao lucro líquido, mediante ocorrência de hipóteses, dentre as quais, mediante disponibilização para a empresa no Brasil, no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento (aspecto temporal), considerando-se pago o lucro quando ocorrer o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça (aspecto territorial), inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

**PAGAMENTO DO LUCRO. ATOS DA INVESTIDA E DA INVESTIDORA.** As hipóteses de pagamento do lucro abrangem tanto atos de iniciativa da empresa investida quanto da investidora. O crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil, a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária e a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça, pressupõem ato da investida. Por sua vez, o emprego de valor abrange ato da investidora, que, naturalmente, sendo detentora de participação da investida, pode, a qualquer momento, dispor de suas ações, da melhor maneira que lhe convier, como, por exemplo, por meio de alienação, transferência, conferência para integralizar capital em outras empresas, dentre outros.

**EMPREGO DE VALOR. CONDIÇÃO PARA CONSUMAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL.** O emprego de valor consolida precisamente a valorização do investimento, refletivo no balanço da investidora por meio do método da equivalência patrimonial, e não tributado enquanto não ocorrer a disponibilização dos lucros porque o lucro já é tributado na investida. A partir do momento em que a investidora decide alienar as ações da investida, e se beneficia da valorização do investimento para efetuar a operação, valorização essa que se viabilizou a partir dos lucros auferidos pela coligada refletidos no investimento por meio da equivalência patrimonial, resta evidente a consumação do emprego de valor, e por consequência o momento do pagamento do lucro, aspecto temporal da norma.”

O acórdão em questão trata de autos de infração lavrados para exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) em relação a lucros auferidos por intermédio de sociedade coligada no exterior.

Em síntese, a Fiscalização pautou-se no entendimento de que a alienação de participação em sociedade coligada no exterior consistiria hipótese de disponibilização de lucros em favor da sociedade alienante no Brasil, capaz de atrair a incidência do IRPJ e da CSLL sobre tais resultados. De acordo com o Fisco, a exigência decorreria da norma constante do §2º, “b”, “4” do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997, que, em sua redação vigente à época dos fatos, previa que os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas seriam considerados disponibilizados à empresa brasileira na hipótese de “emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior”.

Ao apreciar a Impugnação interposta pela Contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (“DRJ”) julgou o lançamento parcialmente procedente, mantendo as autuações no que se refere à matéria. Por sua vez, em sede de julgamento do Recurso Voluntário, o CARF manteve tal entendimento, o que ensejou a interposição de Recurso Especial, pela Contribuinte.

Em seu Recurso Especial, a Contribuinte argumentou que a alienação de participação societária não constitui emprego do valor em favor da sociedade brasileira, pois os lucros teriam permanecido na coligada após a operação e não foram empregados em aumento de capital. A Contribuinte alegou, ainda, que não faria sentido admitir que a expressão “emprego de valor” pudesse ser caracterizada como uma conduta adotada pela própria contribuinte, como a alienação de ações, uma vez que as condutas descritas nos demais itens da alínea “b” do §2º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997 (“crédito” e “entrega” e “remessa”), referem-se a atos das sociedades controladas ou coligadas no exterior, e não da sociedade brasileira.

Em seu voto, o Conselheiro Relator destacou que a expressão “emprego de valor” abrangeria tanto os atos da sociedade investida quanto os da investidora, que, como detentora de participação societária na investida, poderia dispor de suas ações ou quotas, da maneira que melhor lhe conviesse. Nesse sentido, pontuou o Relator que “sendo tal investimento alienado para outra empresa, entendeu o legislador que seria hipótese no qual o lucro, até então não disponibilizado pela investida, passaria a ser disponibilizado, porque serviu para valorizar a participação alienada”.

O Relator ponderou, ainda, que, o fato de haver previsão expressa, na Instrução Normativa nº 38/1996, sobre ocorrência de disponibilização dos lucros, quando da alienação de participação societária em controladas ou coligadas no exterior, disposição que não fora reproduzida na Lei nº 9.532/1997, editada posteriormente à referida IN, não permitiria concluir que a hipótese de alienação de participação societária estaria fora do alcance do conceito legal de emprego de valor.

Houve declaração de voto de um dos Conselheiros que acompanhou o entendimento do Relator, reforçando a impossibilidade de pressupor que o uso do verbo “empregar” excluiria a hipótese de disponibilização dos lucros por ato da sociedade brasileira. Ademais, pontuou o Conselheiro que o histórico legislativo não seria dado suficiente para excluir a tributação dos lucros nessa situação.

Por outro lado, também em declaração de voto, um dos Conselheiros que divergiu do Relator manifestou o entendimento de que, na ausência de distribuição direta dos lucros à acionista brasileira, o legislador teria condicionado a tributação dos resultados no exterior à existência de um elemento principal e outro, acessório: o elemento principal, de competência da empresa estrangeira, consistiria na deliberação de disponibilização dos lucros, ao passo que o acessório seria de competência da investidora brasileira, com o propósito de creditar, entregar ou empregar os lucros.

Assim, de acordo com o Conselheiro, no caso analisado, não teria ocorrido a prévia disponibilização dos lucros, por parte da sociedade estrangeira, em favor da sociedade brasileira, o que inviabilizaria a tributação desses lucros no Brasil, por conta da ausência do aludido elemento principal. Nesse sentido, destacou que “a transferência de participação societária foi realizada no âmbito exclusivo da acionista brasileira, não demandando qualquer ato de competência da empresa estrangeira de creditamento, entrega ou emprego de seus lucros, cuja distribuição foi deliberada”.

O Conselheiro entendeu, ainda, que o fato de a Lei nº 9.532/1997 não ter previsto a alienação de participação societária como hipótese de disponibilização dos lucros no Brasil demonstraria, de um lado, que a alienação de participação societária não equivaleria ao emprego, entrega ou crédito de lucros da sociedade controlada ou coligada; e, de outro, que, com a edição da referida Lei, o legislador confirmou a sua decisão no sentido de não prescrever a alienação de participação societária das sociedades coligadas ou controladas no exterior como uma hipótese de incidência tributária no Brasil.

Em conclusão, a Turma negou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, mantendo o lançamento no que se refere à matéria, por voto de qualidade.

**Equipe Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados** (contato@schneiderpugliese.com.br)

’

r. Cincinato Braga 340 , 9º andar  
São Paulo , SP , Brasil , 01333-010  
tel +55 11 3201 7550 , fax +55 11 3201 7558

Brasília Shopping , SCN quadra 5  
bloco A , Torre Sul , 14º andar , sala 1406  
Brasília , DF , Brasil , 70715-900  
tel +55 61 3251 9403 , fax +55 61 3251 9429

’