

REVISTA DIGITAL-IAT

FEVEREIRO- 2022

A revista mensal do
Instituto de Aplicação do Tributo

vol. 04

IAT

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

I Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT



As inscrições para o **I Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT** estão abertas.

Para garantir a sua participação, acesse o [nosso site aqui](#) e escolha a modalidade desejada, podendo acompanhar virtualmente ou presencialmente, conforme valores abaixo apresentados:

Virtual - público geral: R\$ 350,00

Presencial - para estudantes: R\$ 1.200,00

Presencial - para profissionais: R\$ 1.600,00 (preço promocional até 28.02)

Sobre nós

A Revista Digital - IAT é uma publicação mensal produzida e distribuída pelo IAT.

O objetivo é informar aos leitores sobre os temas de Direito Tributário que possam significar novas oportunidades na relação entre fisco e contribuinte.

A escolha por uma publicação eletrônica de acesso livre e gratuito tem a finalidade de aproximar os interessados do Direito Tributário e favorecer o debate e o compartilhamento de ideias.

A Revista realiza publicações originais sobre os diferentes domínios do ramo tributário, com abordagem objetiva e textos dinâmicos sobre as principais notícias, doutrinas, jurisprudências, conquistas dos(as) advogados(as) do escritório e a análise da conjuntura tributária nacional.

Conselho Editorial

Andressa Lima Penteado
Eduardo Monteiro Cardoso
Gabriel Santiago
Giovanni Pierroti de Andrade
Fabricio Costa Resende
Leonardo Lucci
Letícia Tourinho Dantas
Lucia Paoliello Guimarães
Matheus Bueno Di Sarno
Tácio Lacerda Gama
Tiago Carneiro da Silva

Editor

Tácio Lacerda Gama

Coordenação editorial

Leila Loturco Giannasi

Expediente

Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)
Rua Capivari, 179, Pacaembu
São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200
contato@institutoiat.org

Janeiro de 2022

Sumário

01.

NOTÍCIAS

02.

ARTIGOS

03.

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA



IAT



NOTÍCIAS



Adesão ao PERT garante dispensa do pagamento de honorários sucumbenciais a executado

Em recente decisão, a 7ª Turma do TRF1 manteve sentença que afastou a condenação do contribuinte ao pagamento de honorários sucumbências na hipótese de homologação de renúncia ao direito postulado na ação, manifestada pelo contribuinte em decorrência da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária - PERT. De acordo com a decisão judicial, a nova lei expressamente estabeleceu que a desistência pela adesão ao PERT exime o executado do pagamento dos honorários de sucumbência. Por fim, diante do caso, a Desembargadora Federal Relatora Gilda Sigmaringa Seixas ressaltou que "as benesses fiscais e condições estabelecidas para a adesão do contribuinte nos termos da Lei 13.496/2017, entre eles a isenção da cobrança de honorários sucumbenciais (art. 5º, § 3º), foram estendidas aos contribuintes que já haviam aderido ao PERT instituído pela MP 783/2017, nos termos do art. 2º da IN 1.752".

Receita Federal: Instrução Normativa altera regras de parcelamento de dívidas

Foi publicada, em 31.01.22, a Instrução Normativa (IN) que regulamenta o parcelamento de débitos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Esse ato normativo consolida normas que tratam sobre o parcelamento ordinário, simplificado e para empresas em recuperação judicial. Uma das mudanças é que os interessados podem negociar suas dívidas sem limite de valor, que anteriormente era de cinco milhões de reais. Além disso, agora é possível negociar várias espécies de dívidas tributárias em apenas um parcelamento. Por fim, para a maioria dos casos, será possível negociar o reparcelamento das dívidas também no e-CAC, ao invés de protocolar processos de forma manual. Com essas mudanças, a Receita Federal visa uma simplificação tributária e facilidade na regularização de débitos fiscais.

Prazo de adesão ao Simples Nacional

Embora o prazo tenha sido prorrogado até 31 de março de 2022, as empresas devem formalizar a solicitação de regularização de pendências para adesão ao Simples Nacional até 31 de janeiro de 2022. Isto pois, devido ao dispositivo previsto na lei que trata sobre o tema, não haverá prorrogação do prazo de adesão. Deste modo, a empresa deve fazer a opção sem ultrapassar o prazo estabelecido e buscar regularizar as suas pendências, a fim de que a sua opção seja validada e possa usufruir dos benefícios do regime. A adesão pode ser feita pelo Portal do Simples Nacional e, em caso de pendências com a União, estas podem ser regularizadas pelo Portal da Redesim. Por outro lado, caso se tratem de pendências com Estados, Distrito Federal ou Municípios, os contribuintes devem se dirigir à Administração Tributária responsável.

Decisões afastam incidência de contribuição sobre valores pagos às gestantes afastadas do trabalho

Em recentes decisões, juízes determinaram a exclusão dos valores pagos às gestantes afastadas do trabalho presencial, nos termos da Lei n. 14.151/21, da base de cálculo da contribuição previdencial patronal. De acordo com o entendimento assentado pelos magistrados, embora a Lei n. 14.151/21 não tenha definido a natureza jurídica dessa verba, trata-se de pagamento que corresponde a um salário-maternidade, motivo pelo qual não possui caráter remuneratório e, assim, deve ser excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária. Desse modo, as empresas têm a oportunidade de ingressar com a ação judicial, buscando a restituição dos valores pagos indevidamente e/ou a exclusão dos valores que ainda sejam objeto de pagamento da base de cálculo do tributo.

Contribuição previdenciária não incide sobre valores relativos a refeições prontas fornecidas aos empregados

A Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que não integram o salário de contribuição os valores relativos à alimentação in natura, fornecida aos segurados empregados por meio de refeições prontas, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador (PAT). Seguindo o já firmado entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a Câmara concluiu verba não está sujeita à incidência de Contribuição Previdenciária, esteja ou não o empregador inscrito no PAT. Além disso, pelo fato de a alimentação ter sido fornecida in natura, na modalidade refeições prontas, cabível a aplicação da orientação veiculada no Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, sendo vedada a incidência.

Governo Federal anuncia medidas de regularização tributária

Em 11.01.2022, foram anunciados dois programas de regularização tributária, aplicáveis às micro e pequenas empresas e aos microempreendedores individuais (MEI). O primeiro, conhecido como Programa de Regularização do Simples Nacional, possibilita que o contribuinte dê entrada de 1% do valor total do débito, dividida em até oito meses. Profissionais autônomos e negócios relacionados ao Simples Nacional terão, assim, a oportunidade de optar pelo parcelamento do débito, em mais de 11 anos, com condições especiais e desconto nos juros e multas. Ainda, sobre a adesão, vale ressaltar que dependerá da capacidade de pagamento de cada empresa. O segundo programa anunciado, por sua vez, foi o de Transação do Contencioso de Pequeno Valor do Simples Nacional. Tal programa permite a renegociação de dívidas inscritas em até 31 de dezembro de 2021, com valor menor ou igual a R\$ 72.720, ou 60 salários-mínimos. Diferentemente do Programa de Regularização do Simples Nacional, a transação do contencioso permitirá descontos aplicáveis ao valor total do débito. A adesão, neste caso, é liberada a qualquer devedor, sem análise de capacidade de pagamento. Logo, a escolha do programa mais vantajoso caberá ao contribuinte

Comitê do Simples Nacional decidirá sobre a prorrogação da regularização de débitos

O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) deliberará, nesta sexta-feira (21.01), sobre a prorrogação do prazo de regularização de pendências de débitos. Se a deliberação resultar na aprovação da resolução, serão beneficiadas as empresas que formalizarem a opção até o dia 31 de janeiro de 2022 pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Diante da eventual aprovação da prorrogação, os empresários terão mais dois meses para regularizar seus débitos. De acordo com o Governo Federal, essa deliberação tem como objetivo proporcionar aos contribuintes do Simples Nacional o estímulo para a retomada econômica, por meio da reestruturação e regularização de suas pendências. Caso não seja prorrogado, contudo, o prazo de adesão ao Simples Nacional continua até o último dia útil de janeiro de 2022.

ADI questiona as novas alterações do regime constitucional de precatórios

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e a Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB) ajuizaram a ADI n. 7.064, com o objetivo de contestar as alterações do regime de precatórios realizadas no final de 2021, pela Emenda Constitucional n. 114. Entre as medidas questionadas, está a prorrogação da quitação das dívidas dos precatórios até 31 de dezembro de 2029, por desrespeitar a segurança jurídica e a expectativa dos credores. Outro ponto discutido é a imposição da limitação do pagamento de precatórios entre 2022 e 2026 ao valor atualizado da despesa paga em 2016. Também se questiona o “fatiamento” da PEC, uma vez que, após ser aprovada pela Câmara dos Deputados como peça única, foi dividida em duas durante a tramitação no Senado Federal, de sorte que, segundo os autores da ADI, não houve a aprovação integral do texto pelas duas Casas, em desrespeito ao processo legislativo constitucional.

TRF1 assegura isenção de IRPF a aposentado acometido por doença grave

Em recente decisão[1], a 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1) entendeu que é vedada a incidência do imposto de renda sobre os valores pagos a título de aposentadoria em favor de indivíduo acometido por neoplasia maligna. O relator, Desembargador Federal Novély Vilanova entendeu que, apesar de a doença não estar especificada no art. 35, II, alínea b, do Regulamento do Imposto de Renda, os exames em laboratório e o relatório médico, juntados no processo, são aptos a comprovar o diagnóstico de neoplasia maligna, pelo que deve ser afastada a incidência do imposto de renda. Dessa forma, foi reconhecida a isenção do imposto, no caso, negando-se provimento à apelação da União, por conseguinte.

[1]Processo: 1045794-46.2020.4.01.3400, TRF1.

Pauta de julgamento do STF será repleta de casos tributários

Estão na pauta de julgamento do STF, para o primeiro semestre deste ano, inúmeros casos relevantes de direito tributário. Vale destacar, nesse sentido, os seguintes processos:

·**ADI 3667, sob relatoria do Min. Luiz Lux, com julgamento previsto para o dia 16.03.2022**, relativa à inconstitucionalidade de decreto do Estado do Rio de Janeiro que instituiu o programa Reporto-Rio, estabelecendo tratamento tributário diferenciado para o reequipamento portuário;

·**ADIs 6040 e 6055, sob relatoria do Min. Gilmar Mendes, com julgamento previsto para o dia 17.03.2022**, referentes à possibilidade de o Poder Executivo alterar, por decreto, as alíquotas de restituição do Reintegra;

• **ADIs 6399, 6403 e 6415, sob relatoria do Min. Marco Aurélio (aposentado), com julgamento para o dia 17.03.2022**, concernentes à inconstitucionalidade do fim do voto de qualidade em empate nos julgamentos administrativos fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf);

• **RE 611.601, sob relatoria do Min. Dias Toffoli, com julgamento para o dia 05.05.2022**, referente à constitucionalidade da contribuição social devida sobre a receita bruta na agroindústria;

• **RE 816.830, sob relatoria do Min. Dias Toffoli, com julgamento previsto para o dia 05.05.2022**, concernente à inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), cobrada sobre a receita bruta do produtor rural pessoa física em alíquota de 0,2%;

• **ADI 4395, sob relatoria do Min. Gilmar Mendes, com julgamento previsto para o dia 05.05.2022**, relativa à inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 8.540/1992, que determina a obrigatoriedade do enquadramento dos agropecuaristas, fornecedores dos associados da Associação Brasileira de Frigoríficos, como contribuintes da previdência social;

• **RE 928.943, sob relatoria do Min. Luiz Fux, com julgamento previsto para o dia 18.05.2022**, referente à inconstitucionalidade da incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) nas remessas ao exterior;

• **ADI 4785, sob relatoria do Min. Edson Fachin, com julgamento previsto para o dia 19.05.2022**, concernente à constitucionalidade da lei de Minas Gerais que institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (TFRM).

• **ADI 4905, sob relatoria do Min. Gilmar Mendes, e RE 796939, sob relatoria do Min. Edson Fachin**, referente à inconstitucionalidade da multa isolada de 50% sobre compensações não homologadas pela Receita Federal.

TRF1 entende que contribuição previdenciária não incide sobre valores de bolsa de estudo

A 7ª Turma do TRF-1 decidiu que não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos empregados a título de auxílio-educação, uma vez que se trata de nítida verba de caráter indenizatório. De acordo com o entendimento exarado pelo TRF-1, as bolsas de estudo, também denominadas auxílio-educação, não se prestam a remunerar o efetivo trabalho do empregado, revelando, ao contrário, a natureza de indenizável, razão pela qual não podem sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

CARF decide que as contribuições previdenciárias não incidem sobre o aviso prévio indenizado

Em recente decisão[3], o CARF entendeu que não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado, tendo em vista o caráter indenizatório dessa verba. De acordo com a fundamentação do acórdão prolatado pelo órgão administrativo, a natureza jurídica do aviso prévio indenizado já foi devidamente assentada pelo STJ, sob o regime dos recursos especiais repetitivos. Trata-se, segundo o Tribunal da Cidadania, de verba com nítido caráter indenizatório, porquanto não se presta a remunerar o trabalhador pelo serviço prestado. Esse entendimento deve ser reproduzido, destarte, pelos conselheiros no julgamento dos recursos interpostos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tendo em vista os efeitos vinculantes da decisão do STJ. Também por isso, igualmente quanto ao décimo terceiro salário vinculado ao aviso prévio indenizado, o entendimento do CARF é de que essa parcela, em decorrendo do aviso prévio indenizado, deve ser também excluída da base de cálculo das referidas contribuições.

[3]Acórdão nº 9202-009.921, de 22.9.2021, CARF.

Portaria conjunta da PGFN e da RFB prevê valores mínimos de parcelamentos de débitos tributários

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal publicaram Portaria Conjunta estabelecendo os valores mínimos dos parcelamentos de débitos com a Fazenda Nacional. Ainda, foi prorrogado o prazo para efetuar os pedidos de parcelamento até 1º de agosto de 2022. Até essa data, serão de R\$ 100,00 o valor mínimo para dívidas de pessoa física, inclusive relacionadas a obras de construção civil; R\$ 500,00 para dívidas de pessoas jurídicas; e R\$ 10,00 no parcelamento para empresas em recuperação judicial. Após o prazo estabelecido pela nova Portaria, haverá reajuste nos valores mínimos das parcelas, de modo que o valor mínimo passará a ser de R\$ 200,00 para dívidas de pessoas físicas e de R\$ 500,00 para dívidas de pessoas jurídicas.

MP reduz alíquota do IRRF para operações de arrendamento de aeronaves

O Governo Federal editou Medida Provisória (MP) que reduz as alíquotas do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) nas operações de arrendamento (leasing) de aeronaves e motores. Essa MP é voltada para as empresas do setor de transporte aéreo regular de passageiros ou de cargas e está em vigência desde 1º de janeiro de 2022. A alíquota de 15% do Imposto de Renda, praticada sobre leasing de aeronaves, foi reduzida a zero para os próximos dois anos. Além disso, a MP prevê que a redução da alíquota terá a duração máxima de cinco anos.

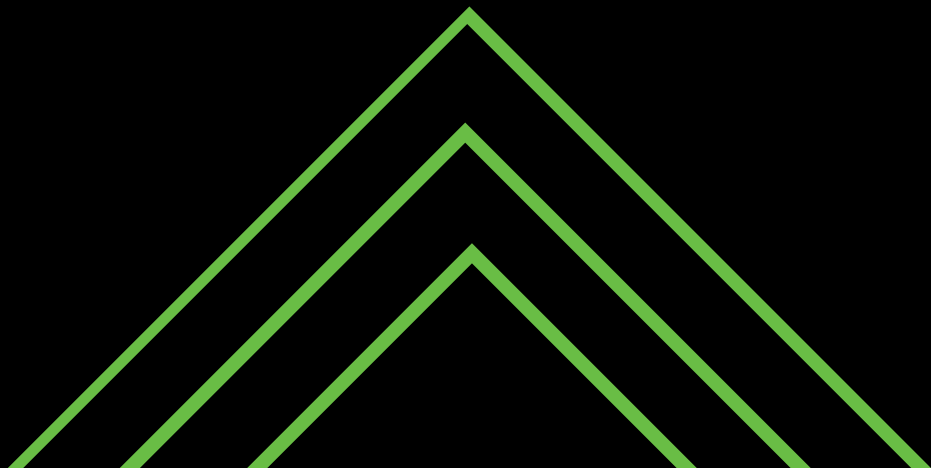
E, a partir de 2024, as alíquotas terão um acréscimo gradual de 1% a cada ano. Por fim, é importante mencionar que a MP terá 60 dias como prazo de vigência, sendo possível a prorrogação de uma vez, por igual período, e, caso antes do prazo final não haja votação do texto na Câmara dos Deputados e no Senado para conversão em lei, a medida perderá a validade.

TRF1 entende que o crime de sonegação fiscal pressupõe a comprovação do dolo de omitir informações para sonegar tributos

A 4ª Turma do TRF1 manteve a sentença que absolveu um contribuinte da prática de crime contra a ordem tributária, que é definido pelo ato de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante omissão ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias. O Ministério Público Federal apelou da sentença, alegando que o réu omitiu rendimentos dos valores creditados nas suas contas bancárias, em movimentação financeira incompatível com seus rendimentos informados no IRPF. Contudo, o relator do processo explicou que, quando há a comprovação do dolo, de suprimir ou reduzir o IRPF, pode-se falar em crime contra a ordem tributária na modalidade de omissão de receitas, sendo vedada a tipificação em outros casos. Diante disso, destacou que as provas apresentadas no caso seriam insuficientes para concluir que o réu teria a intenção de ter omitido as movimentações em suas contas bancárias em sua declaração de imposto de renda, com o intuito de não pagar o tributo. [MVBDS|LG1]Colocar o nome do des.

ARTIGOS

IAT



Novo precedente do STF assegura suspensão de débito tributário até o julgamento de modulação de efeitos do paradigma

*Tácio Lacerda Gama
Eduardo Monteiro Cardoso
Matheus Vinicius Bueno Di Sarno*

Quando há mudança de jurisprudência, é lícito que o contribuinte só recolha o tributo após definida a modulação de efeitos. Esse entendimento, exarado no âmbito de pedido de efeito suspensivo a recurso extraordinário, representa uma modificação da jurisprudência até então pacífica dos tribunais, no sentido da aplicação imediata dos precedentes do STF, mesmo quando pendente a modulação de efeitos.

De fato, em decisão inédita, o Min. Edson Fachin, do Supremo Tribunal Federal, atribuiu efeito suspensivo a recurso extraordinário, para suspender os efeitos de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que, em juízo de retratação, entendeu pela legitimidade da incidência de contribuição social sobre o terço constitucional de férias.

De acordo com o Min. Edson Fachin, em razão da possibilidade de modulação de efeitos da tese firmada no RE 1.072.485, faz-se necessário aguardar o julgamento dos embargos de declaração opostos contra o acórdão paradigma antes de qualquer cobrança. Além disso, como pontuou, tendo em vista que o contribuinte detinha acórdão pela não incidência da contribuição sobre o terço de férias desde março de 2013, a aplicação imediata da nova orientação jurisprudencial, ensejaria a aplicação de multa fiscal, caso não adimplindo o crédito tributário em prazo exíguo.

Com efeito, esse entendimento do STF modifica a jurisprudência pacífica dos tribunais, que defende a aplicação automática dos julgados do STF independentemente da decisão sobre a modulação, salvo quando houver decisão individual do Ministro Relator pela suspensão nacional dos processos. Com base nessa decisão, portanto, os contribuintes passam a poder defender, em alguns casos, que os pagamentos dos tributos não recolhidos sejam feitos apenas após a modulação de efeitos pelo STF, garantindo a segurança jurídica.

IRPJ e CSLL: o momento do reconhecimento de receita no indébito tributário

Texto publicado no Conjur

por Leonardo Lucci

Com o fim do julgamento da tese de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins, alguns questionamentos não enfrentados naquela ocasião começaram a surgir. Entre eles, encontra-se o momento em que devem ser reconhecidos os créditos fiscais decorrentes dessa exclusão para fins de incidência de IRPJ e CSLL, especificamente em relação ao regime de competência.

A Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Solução de Consulta Cosit 92/2021, prescrevendo que os "créditos decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado relativos a tributos pagos indevidamente devem ser reconhecidos na determinação do lucro real no período de apuração em que deve ocorrer a sua disponibilidade jurídica".

Ao fim e ao cabo, vai de encontro do entendimento proferido anteriormente pela própria RFB na ADI/SRF 25/2003, que determina, em síntese, que:

- 1) Pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído;
- 2) No caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL: 1) na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução; ou 2) na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução.

Diante desse pronunciamento, merece atenção a análise do momento temporal em que se considera ocorrida a disponibilidade do indébito tributário passível de compor as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, desde que o indébito tenha sido, em períodos anteriores, deduzido como custo/despesa nas respectivas apurações [1].

Por certo que o Direito Contábil, ao determinar fatores regulares para a realização das escriturações contábeis, traz o regime de competência como um fundamental componente. Trata-se de regra contábil utilizada para o reconhecimento de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas, desde que satisfaçam as definições e os critérios determinados pelas normas contábeis (CPC 26 (R1) — item 28).

Essas normas contábeis determinam, ainda, que o regime de competência deve refletir os efeitos de transações e de outros eventos econômicos nos respectivos períodos em que ocorrerem (CPC 00 (R2) — item 1.17). Além disso, traz as seguintes definições:

- 1) Receita: aumento no ativo que resulta em aumento no patrimônio líquido (item 4.68);

[1] RFB: Solução de Divergência Copsit 19/2003; Solução de Consulta Disit/SRRF/10ª 233/2007; ADI-SRF 25/2003, artigo 1º.

2) Ativo: recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados (tem 4.3), o qual só deve ser reconhecido quando certo (item 4.13), o que implica a confiabilidade de sua recuperação — potencial de produzir benefícios econômicos (item 4.4).

Portanto, a receita deve ser reconhecida a partir do momento em que houver um aumento de ativo e desde que haja tanto a certeza dessa ocorrência quanto à confiabilidade do benefício econômico trazido por ela.

Com isso, estar-se-á diante do princípio da realização, decorrente do regime de competência e que visa a alocação temporal de rendas. Também são integralmente aplicáveis, nesse caso, os princípios da continuidade, da prudência e da objetividade, os quais se desdobram nos elementos de mensurabilidade, liquidez e certeza da renda, requisitos que devem estar presentes para que uma receita seja reconhecida [2].

Esses princípios, ainda que contábeis, devem ser devidamente respeitados, uma vez que a legislação prescreve que a escrituração da pessoa jurídica deverá ser mantida por meio de registros permanentes, obedecendo aos preceitos da legislação comercial e dos princípios de contabilidade geralmente aceitos e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência (Lei 6.404/1976, artigo 177). Essa mesma legislação prescreve que, na determinação do resultado do exercício, serão computados as receitas e os rendimentos obtidos no período, independentemente da sua realização em moeda, ratificando que as mutações patrimoniais devem seguir o regime de competência (artigo 187, §1º).

Não obstante o Direito Contábil traga tais regras para o momento de reconhecimento de receitas, o Direito Tributário apresenta tratamentos próprios.

[2] POLIZZELLI, Vitor Borges. O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins de IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 233-267.

Nesse sentido, não obstante as diferentes teorias econômicas existentes sobre a renda, é certo que o Direito positivo estabeleceu que renda é acréscimo patrimonial. E vai além, pois define um marco temporal por meio da disponibilidade econômica ou jurídica desse acréscimo patrimonial para que, somente a partir daí, possa ser apurado num certo período e, conseqüentemente, sofra a incidência da tributação. Ao fim e ao cabo, essa disponibilidade refere-se à realização da renda, o que corresponde à verificação da manifestação da capacidade contributiva da pessoa jurídica e que permite, desse modo, a incidência do IRPJ e da CSLL.

Pois bem. Seguindo as determinações da RFB, algumas considerações devem ser apresentadas. Primeiro, para se verificar o momento de reconhecimento de uma receita advinda de indébito tributário, devem-se levar em consideração as possibilidades que a legislação processual prevê e que são capazes de afetar o conteúdo do título executivo, impedindo que a pessoa jurídica obtenha benefícios econômicos em relação a uma decisão judicial favorável transitada em julgado.

E, certamente, não é no momento do "trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído" que um ativo deve ser considerado como definitivamente adquirido para ser reconhecido como receita. Isso porque, embora líquido, ainda está sujeito, por exemplo, à oposição de embargos à execução. Nesse caso, pela falta de definitividade sobre o valor do acréscimo patrimonial, resta ausente a disponibilidade acerca da renda para que ela seja reconhecida pela pessoa jurídica.

Quando ilíquida a sentença transitada em julgado, também não se pode aceitar como momento de reconhecimento dessa receita o do "trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução" ou a da "expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução" [3].

[3] RFB: Solução de Divergência Cosit 19/2003; Solução de Consulta Disit SRRF/10 233/2007.

Isso porque, ainda que venham a ser liquidados os valores, existe uma gama de procedimentos administrativos que a legislação tributária impõe a uma pessoa jurídica para que se obtenha benefícios econômicos após o trânsito em julgado de uma ação judicial e sua respectiva liquidação.

Entre esses procedimentos, a pessoa jurídica pode optar por perceber os valores referentes à repetição de indébito por meio de precatório ou compensação (Súmula 461 do STJ).

Para o precatório, há problemas de ordem prática que irão impactar diretamente no momento de reconhecimento de uma receita: inadimplência estrutural da Administração Pública em relação ao cumprimento dos precatórios; dificuldade de quantificação do valor de mercado do precatório, já que, via de regra, as cessões de crédito e recebimento dos valores ocorrem com grande deságio em relação ao valor nominal do precatório; a possibilidade de o credor participar de um leilão, consagrando-se vencedor caso conceda o maior deságio sobre seu crédito com o Estado. Essas questões trazem à tona a falta de certeza sobre a renda, predicado esse obrigatório para que uma receita seja reconhecida e seja considerada disponível econômica ou juridicamente para, então, ser tributada.

Não obstante, em relação ao precatório, deixa-se claro que é a partir do momento de cessão de crédito para terceiro, pelo valor recebido pelo título, que se tem a definitividade, liquidez e certeza da renda que irá crescer ao patrimônio da pessoa jurídica. Seria a partir desse átimo de tempo que a pessoa jurídica deveria reconhecer essa receita para fins de incidência de IRPJ e CSLL. Da mesma forma, quando não ocorrer cessão de crédito, aguardando-se o adimplemento pelo Estado, o momento de reconhecimento da receita passa a ser quando do empenho do montante a ser desembolsado pelo Estado, pois é a partir daí que se encontram preenchidos os requisitos que permitem a pessoa jurídica a ter a disponibilidade da renda.

Já em relação à opção pela compensação, há a necessidade prévia de habilitação do crédito, a qual deve ser solicitada pela pessoa jurídica junto à RFB para que essa se manifeste (artigo 74 da Lei 9.430/1996 e artigo 102 da IN-RFB 2055/2021).

Aqui, seria possível entender que, como houve a liquidação do indébito a ser repetido, esse seria o momento de a pessoa jurídica reconhecer o acréscimo patrimonial em sua escrituração para a conseqüente incidência do IRPJ e da CSLL. Porém, como o deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica o reconhecimento do direito creditório ou homologação da compensação (artigo 104 da IN-RFB 2055/2021), mas apenas a análise dos aspectos formais de sua constituição, entende-se que ainda não seria esse o momento de reconhecer essa receita, por falta de certeza e liquidez, não se tratando, assim, de renda disponível.

Correto seria, portanto, o reconhecimento quando da efetiva compensação dos créditos, por meio da transmissão da DComp. Nesse caso, realiza-se a compensação de um ativo com a eliminação de um passivo, utilizando-se um valor reconhecido judicialmente e habilitado perante a RFB. E mais, a compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (Lei 9.430/1996, artigo 74, §2º). Logo, é a partir desse momento que se tem certeza e confiabilidade para o reconhecimento dessa receita, pois é definitiva e completa a existência do acréscimo patrimonial incorporado ao patrimônio do contribuinte.

Constata-se, de tal modo, que o ativo procedente do indébito tributário, para se tornar disponível econômica ou juridicamente, deve vencer alguns obstáculos antes de ser tributado, não sendo o trânsito em julgado o momento de reconhecimento do ativo advindo de decisão judicial em matéria tributária. Tanto é que a própria RFB publicou recentemente a Solução de Consulta Cosit 183/2021, trazendo o entendimento de que, "se no trânsito em julgado da sentença judicial não houver definição do valor a ser restituído e o contribuinte optar pela compensação desse indébito, será na entrega da primeira declaração de compensação que o indébito deve ser oferecido à tributação".

A edição dessa nova solução de consulta permite inferir, em parte, que já se verifica um certo movimento da RFB em alterar o entendimento do momento de reconhecimento de receita do indébito tributário, até então consolidado pelo ADI/SRF 25/2003 e posteriores soluções de consulta. Espera-se, de fato, que esse movimento se consolide e que a RFB altere definitivamente seu posicionamento acerca do tema.

A descaracterização dos contratos de parceria rural na jurisprudência do CARF

Publicado na obra: **Novo Rir - Aspectos Jurídicos Relevantes Do Regulamento Do Imposto De Renda**

por Tácio Lacerda Gama

Resumo

Este artigo objetiva discutir os critérios considerados pela jurisprudência do CARF para descaracterizar contratos de parceria agrícola, reconhecendo e existência, em seu lugar, de contrato de arrendamento e fazendo incidir sobre ele a tributação devida.

Palavras-chave: Contrato. Parceria. Arrendamento. Rural. Descaracterização. Tributação.

Introdução

A preferência pelos contratos de parceria rural em detrimento dos de arrendamento tem se mostrado cada vez mais frequente.

Situada na interface entre o Direito Tributário e o Direito Agrário e possibilitada pela distinção existente entre esses dois tipos contratuais, essa preferência revela-se, antes de mais nada, como medida de organização da atividade produtiva, uma vez que a tributação incidente sobre os rendimentos provenientes de contratos de parceria é mais branda do que aquela aplicável aos rendimentos de arrendamentos rurais.

Paralelamente à elaboração de mais contratos de parceria, tem-se verificado a descaracterização, mantida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, de vários deles, os quais são reclassificados como contratos de arrendamento rural, aplicando-se os efeitos tributários correspondentes.

Entretanto, se, por um lado, o planejamento tributário não pode ser abusivo, por outro, não pode o Fisco autuar e multar o contribuinte sem que tenha fundamento na existência de um contrato de arrendamento disfarçado de parceria.

Nesse cenário, analisaremos, neste trabalho, como tem se dado a descaracterização das parcerias à luz da jurisprudência do CARF. Que critérios o tribunal administrativo tem considerado para o enquadramento ou reenquadramento dos contratos? Esses critérios são pertinentes? Essas são as indagações que se pretende responder.

Para tanto, será, primeiro, analisada a legislação referente aos contratos em comento e, em seguida, os 10 julgados relativos ao tema encontrados em pesquisa realizada no endereço eletrônico do CARF, publicados entre janeiro de 2010 e agosto de 2020.

A natureza jurídica dos contratos de parceria e de arrendamento rural

A identificação do regime jurídico dos contratos de parceria e de arrendamento rural pressupõe a determinação do seu fundamento de validade. Sua disciplina jurídica é dada pela Lei nº 4.504/64, o chamado Estatuto da Terra, e pelo Decreto nº 59.566/66, que o regulamenta.

Sobre os contratos agrícolas de maneira geral, o Estatuto da Terra prescreve:

Art. 92. A posse ou uso temporário da terra serão exercidos em virtude de contrato expresso ou tácito, estabelecido entre o proprietário e os que nela exercem atividade agrícola ou pecuária, sob forma de arrendamento rural, de parceria agrícola, pecuária, agro-industrial e extrativa, nos termos desta Lei.

Assim, alguns traços comuns acerca da natureza jurídica desses contratos já podem ser traçados: ambos são típicos, consensuais e temporários. Típicos, pois expressamente delineados pela legislação; consensuais, porque a forma escrita não é essencial, podendo ser expressos ou tácitos; e temporários, pois disciplinam o a posse ou uso temporário da terra, podendo ser firmados por prazo determinado.

Especificamente sobre cada espécie contratual, o Decreto nº 59.566/66 estabelece o seguinte:

Art 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

Art 4º Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante partilha de riscos do caso fortuito e da fôrça maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei.

Como se depreende da leitura desses dispositivos - cuja redação, destaque-se, é bastante semelhante, evidenciando a similaridade dos tipos contratuais -, além de típicos, consensuais e temporários, o arrendamento e a parceria são, ainda, bilaterais, pois dependem da declaração de vontade das duas partes capazes; intuito personae, sendo intransferível o vínculo; e onerosos, já que o objeto da relação é fixado tendo como contrapartida uma vantagem econômica - aluguel, no arrendamento, e frutos, produtos ou lucros, na parceria.

O modo como se manifesta a onerosidade nessas modalidades de contrato merece especial atenção, pois é justamente o principal elemento de diferenciação entre elas. A aleatoriedade do contrato de parceria agrícola e a comutatividade do contrato de arrendamento, como se verá, são os traços que os distinguem.

É, também, exatamente esse aspecto relativo à forma como se pactua a remuneração das partes que projeta significativas alterações no regime jurídico-tributário aplicável a cada uma dessas espécies de contratos agrários.

Pois bem. As normas que disciplinam o contrato de parceria agrícola estabelecem que a previsão de partilha dos riscos da atividade é indispensável para a determinação da sua natureza e, conseqüentemente, para aplicação do regime jurídico que lhe é peculiar. Assim, como condição intransponível para a sua configuração, tanto os parceiros-outorgantes (proprietários ou possuidores de terras rurais), como os parceiros-outorgados deverão ter sua participação condicionada à produtividade da parceria. Trata-se, pois, de um contrato aleatório.

Ao disciplinar a partilha de riscos, o Estatuto da Terra, em seu artigo 96, §1º, dispõe o que segue:

§ 1o Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos:

I - caso fortuito e de força maior do empreendimento rural;

II - dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais estabelecidos no inciso VI do caput deste artigo;

III - variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural.

Além disso, impõe os limites a serem observados na partilha de frutos, os quais são reproduzidos pelo art. 35 do Decreto nº 59.566/66:

Art 35. Na partilha dos frutos da parceria, a cota do parceiro-outorgante não poderá ser superior a:

I - 10% (dez por cento) quando concorrer apenas com a terra nua;

II - 20% (vinte por cento) quando concorrer com a terra preparada e moradia;

III - 30% (trinta por cento) caso concorra com o conjunto básico de benfeitorias, constituído especialmente de casa de moradia, galpões, banheiro para gado, cêrcas, valas ou currais, conforme o caso;

IV - 50% (cinquenta por cento), caso concorra com a terra preparada e o conjunto básico de benfeitorias enumeradas no inciso III, e mais o fornecimento de máquinas e implementos agrícolas, para atender aos tratos culturais, bem como as sementes e animais de tração e, no caso de parceria pecuária, com animais de cria em proporção superior a 50% (cinquenta por cento) do número total de cabeças objeto da parceria;

V - 75% (setenta e cinco por cento), nas zonas de pecuária ultra-extensiva, em que forem os animais de cria em proporção superior a 25% (vinte e cinco por cento) do rebanho onde se adotem a meação do leite e a comissão mínima de 5% (cinco por cento) por animal vendido.

Dessa forma, embora não seja determinada a forma de remuneração, os parceiros têm liberdade para estipulá-la apenas dentro dos limites percentuais definidos. Qualquer disposição que desrespeite os contornos legais estabelecidos para a partilha dos frutos será considerada inválida, conforme estabelece explicitamente o art. 35, § 3º do Decreto nº 59.566/66:

§3º. Não valerão as avenças de participação que contrariarem os percentuais fixados neste artigo, podendo o parceiro prejudicado reclamar em Juízo contra isso e efetuar a consignação judicial da cota que, ajustada aos limites permitidos nesse artigo, for devida ao outro parceiro, correndo por conta deste todos os riscos, despesas, custas e honorários advocatícios.

Esses são os critérios fundamentais que a manifestação de vontade deverá observar para que a relação jurídica por ela instaurada possa ser incluída na extensão do conceito de contrato de parceria-agrícola, beneficiando-se, conseqüentemente, de regime jurídico-tributário diferenciado.

O contrato de arrendamento, por sua vez, costuma prever uma série de determinações voltadas à supressão dos riscos do negócio, o que se alcança por intermédio do estabelecimento de remunerações comutativas – não-aleatórias –, fixadas exclusivamente em função da área arrendada. Quanto à fixação dos preços, veja-se os artigos 17 e 18 do Decreto nº 59.566/66:

Art 17. Para cálculo dos preços de arrendamento em cada imóvel rural, observar-se-ão, com base no inciso XII do art. 95 do Estatuto da Terra os critérios fixados nos parágrafos seguintes:

§ 1º Nos casos de arrendamento da área total do imóvel rural, a um ou mais arrendatários, a soma dos preços de arrendamento não pode ser superior a 15% (quinze por cento) do valor da terra nua, fornecido na Declaração de Propriedade de imóvel rural e aceito para o Cadastro de Imóveis Rurais do IBRA, constante do recibo de pagamento do impôsto territorial rural (ITR)

§ 2º Nos casos de arrendamento parcial a um ou mais arrendatários, a soma dos preços de aluguel não poderá exceder a 30% (trinta por cento) do valor das áreas arrendadas, avaliado êsse com base no valor do hectare declarado e aceito, para o Cadastro de imóveis rurais do IBRA.

§ 3º Para a área não arrendada, admite-se um preço potencial de arrendamento, que será de 15% (quinze por cento) do valor mínimo por hectare estabelecido na Instrução Especial do IBRA, aprovada pelo Ministro do Planejamento, na forma prevista no parágrafo 3º do art. 14 do Decreto nº 55.891, de 31 de março de 1965.

§ 4º O preço potencial de arrendamento da área não arrendada, mais a soma dos preços de arrendamento da áreas arrendadas, não poderá exceder o preço máximo de arrendamento da área total do imóvel, estipulado no parágrafo 1º dêste artigo.

§ 5º O preço de arrendamento das benfeitorias que entrarem na composição do contrato, não poderá exceder a 15% (quinze por cento) do valor das mesmas benfeitorias, expresso na Declaração de Propriedade do Imóvel Rural.

Art 18. O preço do arrendamento só pode ser ajustado em quantia fixa de dinheiro, mas o seu pagamento pode ser ajustado que se faça em dinheiro ou em quantidade de frutos cujo preço corrente no mercado local, nunca inferior ao preço mínimo oficial, equivalha ao do aluguel, à época da liquidação.

Parágrafo único. É vedado ajustar como preço de arrendamento quantidade fixa de frutos ou produtos, ou seu equivalente em dinheiro.

Assim como na parceria, há limites expressos na legislação. Inexiste, porém, partilha dos riscos, o que afasta a hipótese de parceria e caracteriza um verdadeiro aluguel de imóvel rural.

Desse modo, por cuidar de institutos que têm naturezas jurídicas diferentes, fica justificada a existência de regimes jurídicos autônomos para cada uma dessas modalidades de contrato rural que acabam de ser comentadas.

Do regime jurídico-tributário aplicável aos rendimentos decorrentes do Contrato de Parceria

Os rendimentos de contratos de parceria e de arrendamento, como mencionado, são tributados de modo diferenciado, tanto em matéria de contribuições para o INSS, quanto – e principalmente – em matéria de imposto sobre a renda.

É o que abordaremos a seguir, sob o enfoque das pessoas jurídicas.

Do Imposto sobre a Renda - IR

A regra geral sobre a tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza auferidos pelas empresas rurais que celebram contratos de parceria está veiculada pelo art. 13 da Lei nº 8.023/90 combinado com o art. 52 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR (Decreto nº 9.580/2018). A norma prescreve que os parceiros, na exploração da atividade rural, deverão pagar o imposto sobre a renda separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um, desde que ambos tenham assumido os riscos inerentes exploração da atividade. Trata-se a partilha dos riscos, como se percebe, de condição para a aplicabilidade dos referidos dispositivos legais.

A base de cálculo do imposto em epígrafe, por sua vez, será o resultado da atividade rural do ano-base, o qual corresponde à diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas de custeio e dos investimentos pagos no respectivo ano-base (art. 4º da Lei nº 8.023/90 c/c e seus contornos infra legais prescritos pelo art. 11 da IN SRF nº 83/01 e a IN RFB nº 1700/2017, que revogou a IN SRF nº 257/02) [1].

Nos contratos de arrendamento, diferentemente, o arrendador tributará a totalidade da contraprestação recebida como aluguel, sendo apenas o arrendatário desenvolvedor da atividade rural, tributado da forma mencionada.

Outro ponto que merece destaque é o dos incentivos fiscais relativos à composição da base de cálculo desse imposto: além da possibilidade de compensação irrestrita dos prejuízos experimentados com os resultados positivos obtidos nos anos-calendários posteriores (art. 14 da Lei nº 8.023/90 c/c o art. 11 da IN SRF nº 83/01 e art. 583 do RIR), poderão os parceiros depreciar integralmente os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua,

[1] As definições dos conceitos de receita bruta da atividade rural, despesas de custeio e investimentos são prescritas pelos artigos 5º, 7º e 8º, respectivamente, da IN SRF nº. 83/2001.

quando adquiridos para uso nessa atividade, no próprio ano-calendário de aquisição (art. 325 do RIR c/c o art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/01), desde que apresentem regularidade da documentação fiscal. Trata-se de condição para a aplicabilidade desses incentivos fiscais: cumpridos os requisitos, deve ser concedido o direito aos prêmios sob análise (art.13 da IN SRF nº 83/01).

Por fim, ressalte-se que esses estímulos beneficiam apenas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, tendo em vista a exigência de escrituração em separado dos rendimentos de naturezas diferentes[2] (art. 254, da IN RFB nº 1700/2017) e tampouco se aplicam ao contrato de arrendamento.

Conforme demonstrado, o Contrato de Parceria está sujeito a regime tributário diferenciado, com os seguintes benefícios: i. apuração dos ganhos como atividade rural; ii. ampla possibilidade de compensar investimentos feitos na propriedade com o fito de desenvolver a atividade rural; iii. possibilidade de depreciar integralmente os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, quando adquiridos para uso nessa atividade, no próprio ano-calendário de aquisição; iv. inexistência de limite à compensação das bases negativas dos exercícios anteriores.

Implicações decorrentes da descaracterização do contrato de parceria

Apesar de observados todos os requisitos e pressupostos legais para a formalização da relação de parceria agrícola, é preciso ter cautela. Isso porque, diante de problemas com o controle e a execução desses contratos, há o risco de a fiscalização desconsiderá-los, enquadrando-os como “arrendamento disfarçado”.

[2] A forma de escrituração das operações é de livre escolha da pessoa jurídica, desde que mantenha registros permanentes com obediência aos preceitos da legislação comercial e fiscal, e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência, sendo obrigatória a manutenção do Livro para fins da apuração do lucro real (RIR/1999, arts. 251 a 275).

A doutrina tem chamado esses contratos de “falsas parcerias rurais”:

Finalmente, insta comentar as chamadas falsas parcerias rurais. As partes estipulam cláusulas sobre pagamento fixo ao parceiro-outorgante, além da cláusula de divisão de participação sobre os lucros e produtos. Contudo, essa prática significa uma forma de mascarar um contrato de arrendamento, pois o parceiro-outorgante não dividirá totalmente os riscos da atividade, tendo em vista o valor pré-fixado que irá receber. Essa falsa parceria acontece sobretudo para tentar diminuir tributos decorrentes do contrato de arrendamento, que são maiores do que os referentes a contratos de parceria. Configura, portanto, uma maneira ilegal de esquivar-se do fisco, ensejando punição administrativa.[3]

Nas palavras de Fábio Calcini:

Não obstante tais ponderações, com relação à tributação, levando em consideração o disposto no artigo 13 da Lei n. 8.023/90, é preciso cautela na celebração, documentação, controle, contabilização e execução de tais contratos, pois, o reconhecimento da natureza jurídica como arrendamento ou parceria dependerá de tais fatores, não bastando a mera menção de que se trata de um ou outro.[4]

Em decorrência do reenquadramento, aplicam-se a tributação e as penalidades correspondentes. Essas, porém, podem ir além da cobrança do diferencial dos tributos devidos - corrigidos e acrescidos das multas moratória e sancionatória -, podendo atingir, ainda, a esfera penal, com a instauração de procedimento criminal por suposta evasão fiscal, por exemplo.

Nesse cenário, mostra-se relevante a análise das decisões até então proferidas pelo CARF, a fim de identificar e avaliar os critérios por ele utilizados para efetuar a descaracterização dos contratos de parceria.

Análise da jurisprudência do CARF

Como mencionado, foram pesquisados os acórdãos publicados entre janeiro de 2010 e agosto de 2020 sobre o tema da descaracterização dos contratos de parceria, tendo sido encontrados, no total, 10 acórdãos que interessam a este trabalho. Eles serão abordados, a seguir, em ordem cronológica.

[3] BURANELLO, Renato Macedo. Manual do Direito do Agronegócio. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 135.

[4] CALCINI, Fábio Pallaretti. Efeitos fiscais para os contratos agrários de parceria e arrendamento. Consultor Jurídico. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-25/direito-agronegocio-efeitos-fiscais-contratos-agrarios-parceria-arrendamento>>. Acesso em: 11 ago. 2020.

Antes, porém, destaca-se que praticamente todos fazem menção à questão do risco, que é de fato essencial para que se conclua sobre a relação jurídica firmada. Assim, busca-se entender quais são os critérios empregados para se aferir a existência, ou não, da exigida partilha de riscos e lucros.

Isso posto, trate-se do Acórdão 104-23.568[5], publicado em julho de 2010. No caso, o contribuinte foi autuado em razão de o contrato de parceria, após modificação, ter passado a estipular a entrega líquida e certa de 3.200 toneladas de cana-de-açúcar e não ter feito menção à partilha de riscos e frutos, o que o caracterizaria como um contrato de arrendamento rural. De acordo com a relatora, Min. Maria Helena Cotta Cardozo, o contribuinte não teria comprovado que o contrato seria, efetivamente, de parceria. Como se pode notar, a estipulação de uma contraprestação fixa foi o critério principal para a descaracterização do contrato, associado à ausência de partilha de riscos.

Decisão semelhante foi proferida no Acórdão nº 2201-09.686[6], em cuja ementa se lê o seguinte:

IRPF. ARRENDAMENTO DE IMÓVEL RURAL PARA PASTAGEM.

Classificam-se como aluguéis os rendimentos provenientes de arrendamento de imóvel rural, ainda que o contrato celebrado refira-se a parceria rural, se o cedente recebe quantia fixa, sem partilhar os riscos no negócio.

Nesta oportunidade, tratou-se, portanto, do recebimento não de uma quantidade fixa em frutos ou produtos, mas sim, em dinheiro, o que foi interpretado, também, de forma desfavorável ao contribuinte pelo CARF, tendo sido mantida a autuação.

Já no Acórdão nº 2802-00.804[7], outros pontos foram levados em consideração. A conclusão acerca da existência de arrendamento, no lugar da parceria, foi fundamentada, basicamente, em três aspectos:

[5] CARF, Acórdão nº 104-23.568, Processo nº 10840.002138/00-05, Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo, Julgamento: 09.10.2008, Publicação: 07.07.2010.

[6] CARF, Acórdão 2201-00.686, Processo nº 10183.0024.36/2004-28, Relator Eduardo Tadeu Farah, Julgamento: 16.06.2010, Publicação: 02.03.2011.

[7] CARF, Acórdão nº 2802-00.804, Processo nº 13984.000788/2003-21, Relator Jorge Claudio Duarte Cardoso, Julgamento: 12.05.2011, Publicação: 12.05.2011.

(i) não houve pacto de assunção de risco inerente a caso fortuito e força maior, uma vez que as despesas com manutenção de instalações e estocagem, cercas, estradas, entre outras, não são por ele compreendidas; (ii) o pagamento era feito pela área plantada e não pela produção, o que caracteriza um contrato de arrendamento; (iii) os percentuais legais não foram respeitados. Aqui, portanto, ganharam enfoque os limites de partilha de frutos admitidos pela legislação aplicável.

O Acórdão nº 2202-002.267[8], por sua vez, merece destaque. Veja-se sua ementa:

MULTA QUALIFICADA

A simples omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, devendo a autoridade fiscal fundamentar a caracterização do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

O pagamento em quantidade fixa de produto, por si só, não descaracteriza o arrendamento e, muito menos, permite enquadrar o contrato como parceria rural, visto que a essência da parceria rural está no compartilhamento do risco, que deve ser comprovado documental (sic).

No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas.

ARRENDAMENTO. PAGAMENTO EM PRODUTOS AGRÍCOLAS. ARBITRAMENTO DO RENDIMENTO.

Para que os valores dos produtos agrícolas recebidos em pagamento pelo contribuinte consignados nas Notas Fiscais do Produtor (venda) emitidas pela arrendatária coincidentes com as Notas Fiscais de Produtor (compra) emitidas pelo arrendador sejam desconsiderados para fins de tributação dos aluguéis recebidos deve a fiscalização demonstrar a imprestabilidade dos documentos fiscais.

A diferença entre o preço informado pelo contribuinte e as tabelas consultadas pela fiscalização, por si só, não justifica o arbitramento, mormente quanto o valor consignado nos documentos fiscais é maior do que os preços mínimos estabelecidos pelo CONAB e a fiscalização utilizou dados de município diverso ao da propriedade rural.

Da ementa transcrita, ressalta-se um aspecto muito importante, que permeia a integralidade da decisão: os documentos probatórios[9].

[8] CARF, Acórdão nº 2202-002.267, Processo nº 11516.003902/2010-94, Relatora: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Julgamento: 16.04.2013, Publicação: 08.05.2013.

[9] Nesse mesmo sentido: "ATIVIDADE RURAL. PARCERIA. O resultado da atividade rural, somente pode ser apurado separadamente na proporção dos rendimentos e despesas que couber a cada parceiro, quando essa condição for comprovada mediante contrato escrito registrado em cartório de títulos e documentos. (Lei nº 8.023/90, arts. 13 e 21 c/c IN SRF 138/90-item-1-8)." (CARF, Acórdão nº 2001-001.989, Relator: Honório Albuquerque de Brito, Julgamento: 18.02.2020)

A própria Lei nº 8.023/90 estabelece, em seu art. 13, a essencialidade da prova documental para fins de pagamento do imposto em regime diferenciado: “os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documental, pagarão o imposto de conformidade com o disposto nesta lei, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.” No entanto, não basta a documentação; ela deve estar acompanhada da assunção concreta de riscos para que seja configurada a parceria rural.

No caso examinado, o contribuinte alegou que houve, sim, compartilhamento dos riscos, em razão do recebimento de diferentes quantidades de grãos por ano e da variação de preços conforme a área cultivada. No entanto, os argumentos foram refutados diante da análise de documentos, que revelou, apenas, que as referidas variações decorriam do prazo para pagamento dos valores fixados em contrato. Além disso, foi reforçada a relevância de estar a contraprestação associada à produtividade, como expressão do compartilhamento do risco dos frutos (art. 96, § 1º, II, do Estatuto da Terra).

Nesse sentido, ao interpretar o § 1º do art. 96 do Estatuto da Terra, o voto da Relatora, Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, registrou o seguinte:

Não se discorda que o dispositivo acima transcrito, incluído no art. 96 do Estatuto da Terra pela Lei nº 11.443, de 5 de janeiro de 2007, previu que os parceiros poderiam compartilhar, isolada ou cumulativamente, três tipos de risco: (i) caso fortuito e de força maior do empreendimento rural; (ii) dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, e (iii) das variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural.

Contudo, a interpretação da legislação deve ser feita de forma sistemática e não isolada. Não se pode olvidar que os contratos de parceria devem conter obrigatoriamente a quota-limite do proprietário na participação dos frutos, nos termos do art. 96, inciso V, alínea “a”, do Estatuto da Terra, nos limites previstos no art. 35 do Decreto nº 59566, de 1966, que variam de acordo com sua participação na parceria (terra nua, terra preparada, moradia, benfeitorias etc). Conclui-se, assim, que o risco previsto no art. 96, §1º, inciso II, do Estatuto da Terra, está sempre presente nos contratos de parceria por força do inciso V, alínea “a”, do mesmo artigo.

Assim, de nada adiante argumentar que pelo fato de o preço ter sido estabelecido em número de sacas de soja estaria o contribuinte arcando com um dos riscos previsto no art. 96, §1º, inciso II, do Estatuto da Terra, visto que não demonstrou que sua remuneração estava associada ao resultado da produção, requisito essencial dos contratos de parceria.

Ou seja, segundo o entendimento da Conselheira, o risco atrelado à produtividade, como tem sido defendido, não só é um dos riscos a ser partilhado, correspondendo a um conteúdo mínimo do contrato de parceria.

O Acórdão nº 2202-002.706[10] adotou fundamento decisório extremamente semelhante. No caso, entendeu-se que as cláusulas que estipularam preço em quantidade certa de produto por hectare cultivado indicavam que o valor recebido pelo arrendador é fixo e não depende de sucesso na produção. Ademais, a responsabilidade tão somente do arrendatário por eventuais problemas ecológicos e florestais indicava a inexistência de compartilhamento de riscos. Assim, foi mantida a autuação.

No Acórdão nº 2402-005.365[11], a inexistência de riscos em relação aos preços pactuados foi, novamente, motivo da manutenção da autuação.

Até agora, viu-se a atuação firme no CARF no controle de situações ilícitas, concretizadas na simulação de um contrato de parceria com vista, unicamente, à tributação favorecida.

O Acórdão nº 2202-003.130[12], cuja publicação é mais recente, datada de 2016, de modo distinto, enfatizou o fato de ser ônus da fiscalização comprovar a ocorrência de simulação. Foi, nesse sentido, o único a concluir pela não manutenção da reclassificação do contrato e dos rendimentos:

PARCERIA RURAL X ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS NÃO MANTIDA.

A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto que nos últimos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras.

[10] CARF, Acórdão nº 2202-002.706, Processo nº 11516.001818/2010-36, Relator: Antonio Lopo Martinez, Julgamento: 16.07.2014, Publicação: 10.09.2014.

[11] CARF, Acórdão nº 2402-005.365, Processo nº 15868.720213/2013-51, Relator Ronnie Soares Anderson, Julgamento: 15.06.2016, Publicação: 01.07.2016.

[12] CARF, Acórdão nº 2202-003.130, Processo nº 16004.000134/2009-77, Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Julgamento: 27.01.2016, Publicação: 19.07.2016.

No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas.

Para descaracterizar o contrato de parceria agrícola, considerando ele uma simulação de um contrato de arrendamento, deve a fiscalização apresentar provas suficientes da conduta simulada. A mera existência de contrato de compra e venda, para entrega futura da produção, com empresa terceira à parceria agrícola, não é suficiente para concluir que o proprietário da terra, na condição de parceiro, teria simulado a parceria agrícola e estabelecido um valor fixo (em quantidade de produção) da produção que iria receber advinda da parceria, o que caracteriza um valor de aluguel pelo arrendamento.

É ônus da fiscalização demonstrar a existência de simulação, não podendo, por simples suposição ou presunção, criar uma ficção jurídica, para autuar o contribuinte, sem apresentar uma comprovação hábil a demonstrar a efetiva ocorrência de uma conduta simulada.

Outro aspecto relevante trazido na ementa refere-se à insuficiência do argumento segundo o qual a existência de outros contratos, como o de compra e venda futura, serem suscetíveis de infirmar um contrato de parceria válido.

Os Acórdãos nºs 2401-007.200[13] e 2401-007.201[14] são extremamente similares. Neles, retoma-se a questão de participações fixas na produção. Os recorrentes sustentam que, de acordo com o art. 96 da Lei nº 4504/64, é possível a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, desde que, ao final do contrato, seja realizado o ajustamento do percentual pertencente a ele, de acordo com a produção. Assim sendo, as parcelas fixas seriam recebidas como adiantamento. Todavia, entendeu-se que as cláusulas contratuais não tratam de adiantamento. Haveria, pois, um pagamento fixo mensal.

[13] CARE, Acórdão nº 2401-007.200, Processo nº 15868.720141/2012-61, Relator: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Julgamento: 03.12.2019, Publicação: 13.01.2020.

[14] CARE, Acórdão nº 2401-007.201, Processo nº 15868.720142/2012-14, Relator: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Julgamento: 03.12.2019, Publicação: 14.01.2020.

Ademais, como os proprietários não deveriam garantir a conservação e a produtividade do solo, nem a manutenção de estradas internas para escoamento da produção, e tampouco participariam de frutos oriundos de possíveis lavouras de ciclos curtos, concluiu-se que não participariam dos encargos nem dos custos, inexistindo, pois, partilha de riscos. Logo, mais uma vez, houve a desconsideração de um contrato de parceria, com o reconhecimento da existência de um contrato de arrendamento.

Por fim, destaca-se o Acórdão nº 2002-001.764[15], em que foi, mais uma vez, mantida a autuação, com base na análise das cláusulas contratuais, as quais não dispunham sobre o compartilhamento dos riscos, os quais foram assumidos pela arrendatária, mediante o pagamento fixo ao arrendador.

Consideradas as decisões analisadas é possível extrair as seguintes conclusões:

1. A ausência de partilha de riscos entre os supostos parceiros gera a manutenção das autuações;
2. Os riscos mencionados podem estar relacionados (i) ao caso fortuito ou à força maior; (ii) aos frutos, produtos ou lucros; (iii) às variações de preço dos frutos. No entanto, o risco (ii), relacionado, portanto, à produtividade, é considerado essencial nos contratos de parceria;
3. A existência de contraprestações fixas é indício forte de um contrato de arrendamento, sendo o que ocorre com maior frequência, culminando com a manutenção da autuação pelo CARF;
4. Ao lado da partilha de riscos, a comprovação, mediante documentação idônea, é imprescindível para a verificação da real existência da parceria;

[15] CARF, Acórdão nº 2002-001.764, Processo nº 12571.720082/2018-54, Relator: Thiago Duca Amoni, Julgamento: 21.11.2019, Publicação: 21.01.2020.

5. Situações em que existe mais de um contrato devem ser avaliadas atentamente, não se podendo concluir que a parceria seja automaticamente infirmada pelo outro instrumento, ainda que se trate de um contrato de compra e venda futuras;

6. Embora o contribuinte deva possuir documentação hábil a comprovar a efetiva realização da parceria, o ônus da prova de eventual simulação permanece sendo do fisco;

7. A descaracterização das parcerias rurais implica não só o reconhecimento do contrato de arrendamento, como, também, a cobrança dos tributos sobre rendimentos não mais da atividade rural, mas sim, sobre aluguéis.

Conclusões

O principal traço distintivo entre os contratos de arrendamento e de parceria rural é a divisão de risco. Por isso, a partilha de riscos relativa à produtividade é essencial à caracterização da parceria rural, conforme entendimento consolidado pelo CARF.

Dessa forma, qualquer contrato simulado que disfarce contraprestações fixas, por exemplo, passará da fronteira da licitude e será autuado e mantido pelo CARF, com grandes chances de ser ratificado pelo Poder Judiciário.

Esse tem decidido com base nos critérios (i) da assunção de risco relativo a (i.1) caso fortuito ou força maior; (i.2) frutos, produtos ou lucro; (i.3) variação de preço; e (ii) existência de documentação hábil à comprovação da parceria. Todos constantes da legislação. Inexistentes os elementos mencionados, o CARF, além de desconsiderar o contrato de parceria, reconhece a existência do contrato de arrendamento e aplica a tributação devida sobre aluguéis.

[15] CARF, Acórdão nº 2002-001.764, Processo nº 12571.720082/2018-54, Relator: Thiago Duca Amoni, Julgamento: 21.11.2019, Publicação: 21.01.2020.

Referências:

BURANELLO, Renato Macedo. Manual do Direito do Agronegócio. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Efeitos fiscais para os contratos agrários de parceria e arrendamento. Consultor Jurídico. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-25/direito-agronegocio-efeitos-fiscais-contratos-agrarios-parceria-arrendamento>>. Acesso em: 11 ago. 2020.

CARF, Acórdão nº 104-23.568, Processo nº 10840.002138/00-05, Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo, Julgamento: 09.10.2008, Publicação: 07.07.2010.

CARF, Acórdão 2201-00.686, Processo nº 10183.0024.36/2004-28, Relator Eduardo Tadeu Farah, Julgamento: 16.06.2010, Publicação: 02.03.2011.

CARF, Acórdão nº 2802-00.804, Processo nº 13984.000788/2003-21, Relator Jorge Claudio Duarte Cardoso, Julgamento: 12.05.2011, Publicação: 12.05.2011.

CARF, Acórdão nº 2202-002.267, Processo nº 11516.003902/2010-94, Relatora: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Julgamento: 16.04.2013, Publicação: 08.05.2013.

CARF, Acórdão nº 2001-001.989, Relator: Honório Albuquerque de Brito, Julgamento: 18.02.2020.

CARF, Acórdão nº 2202-002.706, Processo nº 11516.001818/2010-36, Relator: Antonio Lopo Martinez, Julgamento: 16.07.2014, Publicação: 10.09.2014.

CARF, Acórdão nº 2402-005.365, Processo nº 15868.720213/2013-51, Relator Ronnie Soares Anderson, Julgamento: 15.06.2016, Publicação: 01.07.2016.

CARF, Acórdão nº 2202-003.130, Processo nº 16004.000134/2009-77, Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Julgamento: 27.01.2016, Publicação: 19.07.2016.

CARF, Acórdão nº 2401-007.200, Processo nº 15868.720141/2012-61, Relator: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Julgamento: 03.12.2019, Publicação: 13.01.2020.

CARF, Acórdão nº 2401-007.201, Processo nº 15868.720142/2012-14, Relator: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Julgamento: 03.12.2019, Publicação: 14.01.2020.

CARF, Acórdão nº 2002-001.764, Processo nº 12571.720082/2018-54, Relator: Thiago Duca Amoni, Julgamento: 21.11.2019, Publicação: 21.01.2020.

JURISPRUDÈNCIA COMENTADA

IAT

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ

STJ decide que não incide ICMS sobre serviços de provimento de capacidade de satélite

A 1ª Turma do STJ concluiu que o serviço de provimento de capacidade de satélite não configura uma atividade de telecomunicação. Com base nessa premissa, o Tribunal decidiu que o ICMS não incide sobre tal operação.

O ministro Benedito Gonçalves, relator dos processos, destacou que os satélites disponibilizados são meios para que seja prestado o serviço de comunicação, sendo irrelevante para a subsunção tributária que se argumente no sentido que há retransmissão ou ampliação dos sinais enviados.

O relator ainda mencionou o Tema 427 do STJ dos recursos repetitivos, em que a Corte consolidou o entendimento de que o ICMS somente incide sobre o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre as atividades-meio e serviços suplementares, como é o caso dos satélites. Vale lembrar que, segundo o relator, os satélites apenas espelham as ondas radioelétricas incidentes sobre eles, além de não participarem do tratamento das informações emitidas nestas ondas, motivo pelo qual não se enquadram, realmente, na regra-matriz de incidência do ICMS.

Por fim, o Min. Relator Benedito Gonçalves destacou que a Agência Nacional de Telecomunicações - Anatel não considera o provimento de capacidade de satélite como um serviço de telecomunicações, o que corrobora com a impossibilidade de cobrança do tributo neste caso.

(STJ. REsp 1.473.550/RJ e REsp 1.474.142/RJ)

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF

Difal de ICMS: Questionamentos chegam ao Poder Judiciário

Em 24.2.2021, ao julgar o RE n. 1.287.019, em sede de repercussão geral (Tema n. 1.093), o STF fixou a tese de que “a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”. Na ocasião, foram, ainda, modulados os efeitos da decisão, para que esta valha a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, ou seja, a partir de 2022.

Por força da referida decisão, o Congresso Nacional elaborou o Projeto de Lei Complementar n. 32/2021, para alterar a Lei Kandir e regulamentar a cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL) de ICMS. Em 04.01.2022, a proposta foi sancionada pelo Presidente da República, sendo publicada, no dia subsequente, a Lei Complementar (LC) n. 190/2022.

Nesse contexto, a Associação Brasileira de Indústria de Máquinas (Abimaq) ajuizou a ADI n. 7.066, para que o Difal de ICMS seja cobrado somente a partir de 1º.1.2023. Segundo a Abimaq, devem ser aplicados os princípios de anterioridade nonagesimal e anual, uma vez que essa lei complementar instituiu um novo tributo.

De outra parte, em 21.1.2022, foi ajuizada, pelo Estado de Alagoas, a ADI n. 7.070, a fim de garantir a cobrança do Difal de ICMS desde a publicação da LC n. 190/2022. Alega-se que a instituição do Difal de ICMS pela LC em comento tratar-se-ia de uma sistemática de adequação desse imposto em operações interestaduais, e não de criação ou majoração de tributo, razão pela qual não seriam aplicados os princípios de anterioridade nonagesimal e anual.

O Estado de Alagoas questiona, ainda, a previsão, contida na LC n. 190/2022, de que a cobrança do Difal de ICMS se iniciará três meses após a criação de um portal para a divulgação das informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias nas operações e prestações interestaduais. Isso porque o portal seria desnecessário para a cobrança do tributo, além de que essa determinação não estaria prevista na Emenda Constitucional n. 87/2015.

Nas instâncias inferiores, diversas liminares favoráveis aos contribuintes já foram concedidas, para garantir o adiamento da cobrança do Difal de ICMS. Por exemplo, em 28.1.2022, o Desembargador Eduardo Gouvêa, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP), ao julgar o agravo de instrumento n. 3000383-58.2022.8.26.0000, manteve a decisão então agravada, para autorizar a cobrança em foco a partir de 1º.1.2023, sob o fundamento de que a LC n. 190/2022, “ao definir a forma de cálculo do ICMS nas operações interestaduais quando da remessa ao não contribuinte do imposto, equivaleria a aumento do tributo, a ensejar a aplicação do princípio da anterioridade geral”.

Não obstante, seguindo posicionamento adotado por outros Estados e pelo Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz), o Estado de São Paulo publicou, em 28.1.2022, o Comunicado da Coordenadoria da Administração Tributária (CAT) n. 2, determinando a cobrança do Difal de ICMS a partir de 1º.4.2022.

Diante disso, caberá ao Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar as ADIs n. 7.066 e 7.070, a pacificação desse tema.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

Operações sem propósito comercial que visem a redução de carga tributária não configuram, em si, fraude ou simulação.

Em dois recentes julgados, a 1ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais entendeu que o simples emprego de empresa-veículo não é suficiente para caracterizar simulação fraude ou qualquer outra espécie de ilícito. Com efeito, segundo a decisão, a prática de uma operação sem propósito comercial, mesmo voltada a obter, exclusivamente, uma vantagem tributária, não é passível de configurar simulação ou fraude, pois carece de artifícios propositalmente enganosos. No caso julgado, como não foi comprovada a simulação ou fraude, o Conselho Superior de Recursos Fiscais julgou indevida a aplicação de multa qualificada (150%) a uma empresa que realizou uma operação com a figura da empresa-veículo na estrutura de aquisição das participações societárias que deram margem a ágio, mantendo apenas a multa de ofício (75%).

(Acórdãos 9101-005.876 e 9101-005.872)

Em mudança de entendimento, Conselho Superior de Recursos Fiscais permite dedução de juros sobre o capital próprio de forma retroativa

Após mudança de entendimento, a 1ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais decidiu pela possibilidade de dedução de Juros Sobre o Capital Próprio de forma retroativa, isto é, de JCP apurados em períodos anteriores. O voto vencedor manifestou o entendimento de que a legislação de regência da matéria não impôs nenhum limite temporal na apuração e fruição do JCP, redutor da base tributável, e tampouco determinou obediência ao regime de competência. Dessa forma, como a dedução dos JCP do Lucro Real não está submetida, condicionada ou limitada ao regime de competência, permite-se que seja feita a redução dos valores distribuídos a título de JCP do lucro tributável após deliberação pelo seu pagamento ou creditamento, ainda que referentes a períodos anteriores.

(Acórdão 9101-005.757).

Empresas com contabilidades centralizadas devem manter as escriturações regulares, sob pena de desconsideração e arbitramento de carga tributária.

Segundo entendimento da 2ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais, caso as empresas realizem as escriturações contábeis de forma centralizada, mas haja irregularidades nas suas demonstrações contábeis, dever-se-á efetuar a desconsideração da contabilidade como um todo, possibilitando o arbitramento das contribuições previdenciárias e de terceiros. Conforme assentado pelo CSRF, para que não ocorra a desconsideração da contabilidade, a real remuneração dos trabalhadores deve guardar consonância com os serviços devidamente registrados em títulos próprios.

(Acórdão 9202-010-009)

É permitida a amortização contábil do ágio para reduzir o lucro líquido do período, do qual se extrai a base de cálculo da CSLL, já que possui regramento próprio e distinto do lucro real.

De acordo com a 1ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais, a monta do dispêndio representado pelo ágio pago na aquisição das participações societárias é rubrica que tem tratamento e reflexos distintos dos valores de avaliação de investimentos, sujeitos ao controle pelo Método por Equivalência Patrimonial. Isso porque a base de cálculo da CSLL possui regramento próprio, somente se verificando identidade com o Lucro Real quando expressamente determinado pela legislação.

E, diferentemente do Lucro Real, inexistente previsão legal para que a amortização do ágio ou deságio não sejam computadas na base de cálculo da CSLL. Portanto, é permitida a amortização contábil do ágio para reduzir a monta do lucro líquido do período, do qual se extrai a base de cálculo da CSLL.

(Acórdão 9101-005.865).

Receitas de aluguéis auferidas por entidades de educação e assistência social não se sujeitam à COFINS.

A 3ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais decidiu que devem ser excluídas, do campo de incidência da COFINS, as receitas provenientes de aluguéis auferidas por entidade de educação e assistência social. Para tanto, é necessário que a locação não constitua atividade típica desempenhada pela pessoa jurídica. A Turma entendeu, ainda, que se aplica apenas às pessoas jurídicas com fins lucrativos o Tema n. 630, referente à inclusão, na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, das receitas decorrentes da locação de bens imóveis, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF.

(Acórdão n. 9303-012.768)

Auxílio-alimentação pago in natura ou mediante vale-alimentação ou refeição não integra o salário de contribuição.

A 2ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais adotou o posicionamento de que os valores relativos à alimentação in natura, fornecida aos segurados empregados por meio de refeições prontas, não integram o salário de contribuição. Esse entendimento se aplica, inclusive, aos empregadores não inscritos no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Além disso, o CSRF decidiu que o vale-alimentação ou refeição mais se aproxima do fornecimento de alimentação in natura que propriamente do pagamento em dinheiro, de modo que os valores relativos ao referido vale também não integram o salário de contribuição, independentemente de o empregador estar, ou não, inscrito no PAT.

(Acórdãos n. 9202-009.983 e 9202-010.147)

É permitido o creditamento de PIS/COFINS com despesas de frete pago na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero.

A 3ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais decidiu de que é possível a tomada de créditos de PIS/COFINS, sob o regime de não cumulatividade, sobre o frete pago na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero. Para tanto, o serviço de transporte prestado também deve ter sofrido a incidência das referidas contribuições. Na ocasião, a Turma entendeu, ainda, que gera direito ao crédito dessas contribuições o frete utilizado para o transporte de insumos e produtos em elaboração dentro ou entre os parques fabris da empresa.

Nesse caso, são aplicáveis as mesmas condições de creditamento previstas para os demais serviços utilizados como insumos, como a prestação por pessoa jurídica. No entanto, caso o transporte seja de produtos acabados, após a conclusão do processo produtivo, o frete pago nessas operações não gera direito ao crédito de PIS/COFINS.

(Acórdão n. 9303-012.685)

Receita Federal Brasileira- RFB

RFB analisa despesas para fins de apuração de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS.

No primeiro mês de 2022, a Receita Federal (“RFB”) publicou diversas Soluções de Consulta (“SC”), com o objetivo de analisar a possibilidade de classificar bens e serviços como insumos, para fins de apropriação de créditos no regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Entre as manifestações fazendárias publicadas, ressaltou-se, na SC DISIT n. 1005/2022 a possibilidade de apuração de créditos em relação a despesas com transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Ainda sobre essa categoria de despesas, destacou-se nas SC DISIT m. 2013/2021 e 1008/2021 que os contribuintes podem apurar créditos das referidas contribuições sociais sobre dispêndios com vale-transporte dos funcionários dedicados ao processo produtivo.

Ainda, por meio da SC DISIT 1006/2021, a RFB esclareceu que os dispêndios com a aquisição de produtos químicos para a limpeza e manutenção de linhas de produção podem ser considerados insumos para fins de apuração de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS. Neste pronunciamento, salientou-se, ainda, que também autorizam a apuração de créditos as despesas com aquisição de produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes gerados pela linha de produção, bem como os gastos com a contratação de serviços para análise de efluentes industriais.

Outra manifestação da RFB, na SC DISIT 1011/2021, considerou legítima a apuração de créditos sobre despesas com Taxas pagas para utilização de infraestrutura necessária à realização de operações portuárias, na medida em que, tratando-se de imposições legais, enquadram-se no critério de relevância para caracterização de insumos no regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Por fim, ainda no mês de janeiro, a RFB publicou a SC DISIT 6032/2021, em que se manifestou pela possibilidade de apropriação de créditos no regime não cumulativo das referidas contribuições sobre energia elétrica quando efetivamente consumida. Ressaltou, portanto, que não haveria previsão legal para apurar sobre a despesa com demanda de energia elétrica contratada.

RFB mantém entendimento pela não incidência de PIS/COFINS importação sobre Royalties.

A Receita Federal, por meio da Solução de Consulta DISIT 1012/2021, publicada no início de janeiro de 2022, se manifestou para reiterar entendimento consolidado do órgão fazendário, no sentido de que a Contribuição ao PIS e a COFINS não incidem sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por licença de uso e distribuição de softwares.

De acordo com o pronunciamento, a incidência não seria possível, na medida em que não haveria aí caracterização de prestação de serviços. Destaca-se, entretanto, também em consonância com entendimento reiterado da RFB, que, havendo um serviço vinculado ao licenciamento, os valores devidos a título de serviços sofreriam a incidência das referidas contribuições.

RFB reitera interpretação sobre prazo para restituição de crédito reconhecido judicialmente.

A Receita Federal (“RFB”) publicou a Solução de Consulta n. 1007/2021 para repisar o entendimento do órgão a respeito dos prazos prescricionais para que o contribuinte realize o pedido de restituição do indébito tributário reconhecido judicialmente.

De acordo com a recente manifestação, tendo o contribuinte iniciado a execução na via judicial e posteriormente dela desistido, o direito de restituir prescreve no prazo de cinco anos contados a partir da homologação da desistência pelo Juízo da execução.

Ressalta, ademais, que, durante o período entre o pedido de habilitação do crédito decorrente de ação judicial e a ciência do seu deferimento definitivo no âmbito administrativo, o prazo prescricional para apresentação do pedido de restituição fica suspenso.

Ademais, a RFB ressalva que crédito habilitado pode comportar mais de um pedido de restituição e de compensação, todos sujeitos ao prazo prescricional de cinco anos do trânsito em julgado da sentença ou da extinção da execução, não havendo interrupção da prescrição em relação ao saldo.

Especificamente em relação ao crédito de tributo previdenciário, a RFB, por meio da Solução de Consulta DISIT 1009/2021, se manifestou no sentido de que o contribuinte deve, como condição de procedibilidade do reconhecimento do crédito, cumprir a obrigação acessória de correção da GFIP subjacente ao direito reconhecido judicialmente.

Ressalta, nesse sentido, que a obrigação acessória de correção de GFIP vinculada à execução administrativa goza da mesma atualidade do exercício do direito creditório, vez que nasce com o exercício da nova relação jurídica imposta pela sentença condenatória em face da Fazenda Pública.

Por essa razão, não haveria prescrição ou decadência do direito da RFB em exigir tais deveres instrumentais ou lançar os créditos relativos a penalidades pecuniárias correspondentes, ainda que em relação à correção de GFIP apresentada há mais de cinco anos. Ademais, a não retificação da GFIP resultaria no não reconhecimento do crédito utilizado, o que, em caso de compensação, acarretaria em não homologação e exigência do débito acrescido de juros e multa de mora.

Por fim, a RFB esclarece que não há impedimento técnico-operacional para retificar as GFIP's transmitidas anteriormente ou para encaminhar GFIP referente a competências anteriores, mesmo em relação a períodos que antecedam os últimos cinco anos.

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

Rua Capivari, 179, Pacaembu, São Paulo/SP

Tel: +55 (11) 3660-8200

contato@institutoiat.org

www.institutoiat.org

