

I. Alterações legislativas e normativas

1. O fim da guerra fiscal do ICMS – mais um capítulo
2. São Paulo passará a cobrar ICMS no *download* ou *streaming* de produtos digitais

II. Decisões administrativas

1. Ganho na extinção de sociedade no exterior com devolução de capital em dinheiro

I. Alterações legislativas e normativas

I.1 O fim da guerra fiscal do ICMS – mais um capítulo

Para atender à Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) publicou em 15 de dezembro o Convênio nº 190, estabelecendo os procedimentos a serem adotados por Estados e contribuintes para pôr fim à guerra fiscal do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

A guerra decorre de ilegalidades praticadas por gestores públicos que, na expectativa de atrair investimentos para seus Estados, seduziam contribuintes a instalarem lá suas unidades produtivas para se aproveitarem de incentivos fiscais de ICMS não aprovados pelo Confaz¹.

Com o tempo, a prática se tornou generalizada. Não raro, o mesmo Estado que concedera benefício sem aprovação do Confaz passou a impedir que contribuintes lá situados se aproveitassem de créditos de ICMS pagos a outra unidade da federação, sob a justificativa de que estariam atrelados a incentivo não aprovado pelo Conselho.

Apesar de a ilegalidade ser oriunda dos próprios gestores públicos, o elevado custo das infundáveis discussões administrativas e judiciais foi suportado pelos particulares que, além de terem créditos de ICMS glosados pelo Estado de destino, se viam ameaçados pelos agentes públicos com a revogação dos benefícios concedidos, caso aproveitassem créditos por tributos pagos a outros Estados.

A esperança dos contribuintes residia no julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Extraordinário nº 628.075, relacionado ao tema. Entretanto, apesar de o Tribunal ter reconhecido a repercussão geral² do recurso em 2011, a inércia da Corte provocou a edição da LC nº 160/17³, que autorizou a celebração de convênio pelo Confaz com o objetivo de convalidar os benefícios e encerrar a guerra fiscal.

O Convênio nº 190 determinou o cancelamento gradual dos incentivos ilegais⁴ e obrigou os Estados a darem máxima publicidade a estes benefícios, tanto por sua divulgação nos diários oficiais como por seu registro perante o Confaz.

O convênio também autorizou o perdão dos débitos de ICMS da guerra fiscal em discussão pelos contribuintes. Entretanto, não só impediu a restituição de valores já pagos em decorrência da glosa de créditos, como condicionou a renúncia a cobrança dos valores, quando ainda não quitados, à formalização, pelos contribuintes, de pedido de desistência nos autos das ações em andamento. Com isso, na esfera judicial, serão obrigados a

¹ Conforme art. 1º da LC nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e art. 155, inciso XII, alínea 'g', da Constituição Federal, incentivos fiscais de ICMS – como isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido ou parcelamento – precisam ser aprovados pelo Confaz.

² Por meio do qual a decisão do STF é aplicada a processos de outros contribuintes.

³ Como antecipado no item I.3 de nosso [Boletim Tributário de setembro de 2017](#).

⁴

Benefícios relacionados às atividades	Data máxima de vigência
Agropecuária e industrial, bem como investimentos em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano	31 de dezembro de 2032
Portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador	31 de dezembro de 2025
Comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria	31 de dezembro de 2022
Produtos agropecuários e extrativos vegetais <i>in natura</i>	31 de dezembro de 2020
Outras	31 de dezembro de 2018

São Paulo

Av. Brig. Faria Lima, 2601
12º andar - 01452-924
São Paulo, SP - Brasil
Tel: (11) 3555 5000

Brasília

SBN, Q 1, BI B, 14, Ed. CNC
2º andar, sl. 201 - 70041-902
Brasília - DF - Brasil
Tel. (61) 2109 6070

Rio de Janeiro

Praia de Botafogo, 440
15º andar - 22250-908
Rio de Janeiro, RJ - Brasil
Tel: (21) 3503 2000

contato@levysalomao.com.br

OAB -SP 1405

arcar com custas, despesas processuais e honorários de sucumbência dos advogados dos Estados⁵.

Tal condicionante não é razoável. Afinal, se foi possibilitado o perdão dos débitos tributários, ato que compete exclusivamente à Administração Pública⁶, não cabe ao contribuinte desistir da discussão, mas sim aos procuradores estatais se manifestarem pelo cancelamento dos débitos em litígio. Além disso, a efetividade do convênio não depende do contribuinte, mas de os Estados cumprirem as determinações impostas pela LC nº 160 e pelo próprio convênio. Se não o fizerem, quem será penalizado será o contribuinte que abriu mão do direito de discutir os débitos.

A condição também não possui correspondência na LC nº 160, o que por si só é suficiente para invalidar a exigência. Considerando que convênio não é lei e o Confaz não é órgão legislativo, suas regras não vinculam o comportamento nem dos contribuintes, nem dos administradores públicos.

Aos contribuintes, resta aguardar que os Estados cumpram as determinações da LC nº 160 e se posicionem em relação ao Convênio nº 190, e então avaliar a conveniência de abrir mão das discussões relacionadas ao ICMS no contexto da guerra fiscal⁷.

I.2 São Paulo passará a cobrar ICMS no *download* ou *streaming* de produtos digitais

Por meio do Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, foi alterado o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo para permitir a cobrança do imposto, a partir de 1º de abril de 2018, sobre “bens ou mercadorias digitais” vendidos ou disponibilizados por *sites* ou plataformas eletrônicas a consumidores finais via transferência eletrônica de dados. As modificações buscam adequar a legislação interna do Estado ao Convênio nº 106, de 29 de setembro de 2017, aprovado pelo Confaz⁸.

Conforme determinado pelo convênio, o ICMS deverá ser recolhido, quando da transferência, a favor da unidade federada onde estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente, na forma e condições estabelecidas pela Secretaria da Fazenda.

O decreto determina que os detentores de tais *sites* ou plataformas eletrônicas se inscrevam no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado de São Paulo para viabilizar, no caso de o adquirente residir em território paulista, a emissão de notas fiscais e o recolhimento do imposto correspondente a 5% do valor da operação.

Como a norma não especificou o que seriam “bens e mercadorias digitais”, cuja transferência estaria sujeita ao ICMS, poderá ensejar o pagamento do imposto, a disponibilização (via *download* ou *streaming*) de quaisquer programas de computador (*software*), mídia visual ou sonora, jogos eletrônicos, entre outros.

O decreto tampouco utilizou os conceitos de “*software* de prateleira” e “*software* por encomenda”, adotados no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626. Na ocasião, o STF deixou claro que o ICMS só poderia ser cobrado nas aquisições de programas de computador padronizados, produzidos em série e comercializados sem customização (“*software* de prateleira”), considerados mercadorias. Se o programa resultasse de um trabalho destinado a atender uma necessidade específica do adquirente (“*software* por encomenda”), o Tribunal definiu que a operação caracteriza prestação de serviços sujeita exclusivamente ao Imposto sobre Serviços (ISS).

Vale lembrar que municípios (a exemplo de São Paulo⁹) já cobram ISS sobre cessão de direito de uso de *software*, por meio de suporte físico, transferência eletrônica de

⁵ Conforme art. 90, *caput*, do Novo Código de Processo Civil.

⁶ De acordo com o art. 172 do Código Tributário Nacional.

⁷ Há casos em que a desistência da discussão é mais desaconselhável, como nos que o remetente da mercadoria não é, de fato, agraciado por benefício fiscal concedido sem aprovação do Confaz. O Estado de destino glosa o crédito de ICMS alegando que o Estado de origem oferece benefício fiscal não aprovado pelo Confaz, porém não se certifica se o remetente da mercadoria é de fato o beneficiário do incentivo.

⁸ Mais informações no item I.2 de nosso [Boletim Tributário de novembro de 2017](#).

⁹ Mais detalhes no item I.2 de nosso [Boletim Tributário de agosto de 2017](#).

São Paulo

Av. Brig. Faria Lima, 2601
12º andar - 01452-924
São Paulo, SP - Brasil
Tel: (11) 3555 5000

Brasília

SBN, Q 1, BI B, 14, Ed. CNC
2º andar, sl. 201 - 70041-902
Brasília - DF - Brasil
Tel. (61) 2109 6070

Rio de Janeiro

Praia de Botafogo, 440
15º andar - 22250-908
Rio de Janeiro, RJ - Brasil
Tel: (21) 3503 2000

dados ou quando instalados em servidor externo (*Software as a Service – SaaS*), independentemente de se tratar de *software* por encomenda ou *software* de prateleira.

Isso significa que haverá provavelmente bitributação da atividade, e que o Decreto nº 63.099/17 invadiu a competência tributária dos municípios, tal qual definida pelo STF.

O decreto não limita a cobrança do imposto à transferência eletrônica de dados que resulte na aquisição definitiva da licença de uso do *software*, alcançando também aquela em que a cessão é temporária, como no caso das licenças para testes de *softwares* ou dos serviços de *streaming* pagos mensalmente. A questão é relevante, uma vez que o ICMS não incide em operações em que o bem é transferido para uso por prazo determinado, como na locação de bens móveis.

Assim como a cobrança de ISS sobre *streaming* pode ser questionada¹⁰, a cobrança de ICMS pretendida pelo Estado de São Paulo é discutível e demandará a adoção de medidas urgentes para evitar uma indesejada e desautorizada bitributação sobre a atividade.

II. Decisões administrativas

II.1 Ganho na extinção de sociedade no exterior com devolução de capital em dinheiro

Por meio da Solução de Consulta (SC) da Coordenadoria-Geral de Tributação (Cosit) nº 678, de 28 de dezembro de 2017, a Receita Federal entendeu que o valor em dinheiro recebido por pessoas físicas em decorrência de extinção de sociedade no exterior, no que superar o custo do investimento, é rendimento e não ganho de capital.

Ganhos de capital de pessoas físicas são atualmente tributados pelo IR a alíquotas progressivas de 15% a 22,5%, ao passo que rendimentos estão sujeitos a IR de até 27,5% no carnê-leão e na Declaração de Ajuste Anual. A diferença, portanto, pode chegar a até 12,5%.

A Cosit entendeu que não existe alienação na devolução de capital em dinheiro decorrente de extinção de sociedade no exterior, “*pois o capital devolvido não havia deixado de ser propriedade do acionista/quotista/titular*”. Por isso, valor recebido pelo sócio que supere o custo de aquisição de sua participação na sociedade não constituiria ganho de capital e sim rendimento.

Nosso entendimento é contrário ao do órgão. O capital devolvido deixa de ser propriedade do sócio a partir do momento em que é integralizado (isto é, alienado/transferido) ao capital de sociedade que tenha personalidade jurídica própria e distinta da dos sócios. Em contrapartida à integralização de capital, os sócios recebem ações ou quotas de emissão da sociedade. Na devolução de capital, ocorre o inverso: o sócio aliena e liquida suas ações/quotas, que são então canceladas, recebendo em contrapartida dinheiro, bens ou direitos entregues pela sociedade.

Portanto, há alienação/liquidação da participação societária do sócio nessa operação. A liquidação do ativo é uma forma de alienação, na medida em que seu titular deixa de ter a propriedade do ativo e realiza um ganho ou uma perda de capital. Assim, a extinção do ativo que constitui a fonte produtora da renda é operação que produz ganho ou perda de capital, não rendimento.

Além disso, a Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a que faz menção a própria Solução de Consulta nº 678/17, trata como ganho de capital, de forma clara, o acréscimo patrimonial decorrente da liquidação de aplicações financeiras de pessoas físicas em moeda estrangeira, sendo menos clara quanto à liquidação de outros tipos de ativos. Mas, se a liquidação de aplicação financeira produz ganho de capital e não rendimento, o mesmo tratamento deve ser aplicado à liquidação de outros tipos de ativos.

¹⁰ Tal como pretende o item 1.09 da lista anexa à [Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003](#), incluído pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, em descompasso com a Súmula Vinculante nº 31 do STF. Vide a respeito em nosso boletim [Incidência de ISS sobre streaming pode ser questionada](#).

São Paulo

Av. Brig. Faria Lima, 2601
12º andar - 01452-924
São Paulo, SP - Brasil
Tel: (11) 3555 5000

Brasília

SBN, Q 1, BI B, 14, Ed. CNC
2º andar, sl. 201 - 70041-902
Brasília - DF - Brasil
Tel. (61) 2109 6070

Rio de Janeiro

Praia de Botafogo, 440
15º andar - 22250-908
Rio de Janeiro, RJ - Brasil
Tel: (21) 3503 2000

Boletim Tributário
janeiro 2018

Outra incongruência da SC Cosit nº 678/17 é que apesar de tratar o acréscimo patrimonial como rendimento, admite a dedução do custo de aquisição do investimento – mecânica tipicamente aplicável a ganhos de capital. Fosse rendimento, não seria tributável somente o valor excedente ao custo, mas sim todo o montante recebido pelo sócio, como ocorre com distribuições de dividendos.

O caso analisado pela Cosit tratava de devolução de capital decorrente de extinção de sociedade no exterior regularizada no âmbito do programa de repatriação (RERCT). No entanto, a decisão dá margem para que o Fisco adote o posicionamento para devoluções de capital de sociedade no exterior fora do contexto do RERCT, com base nos mesmos fundamentos.

Autores desta edição:

Isabela Schenberg Frascino
ifrascino@levysalomao.com.br

Guilherme Anachoreta Tostes
gtostes@levysalomao.com.br

Camila Mariotto
cmariotto@levysalomao.com.br

São Paulo

Av. Brig. Faria Lima, 2601
12º andar - 01452-924
São Paulo, SP - Brasil
Tel: (11) 3555 5000

Brasília

SBN, Q 1, BI B, 14, Ed. CNC
2º andar, sl. 201 - 70041-902
Brasília - DF - Brasil
Tel. (61) 2109 6070

Rio de Janeiro

Praia de Botafogo, 440
15º andar - 22250-908
Rio de Janeiro, RJ - Brasil
Tel: (21) 3503 2000

contato@levysalomao.com.br

OAB -SP 1405