

MARIANNE DOLHER SOUZA BAKER RODRIGUES  
ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR  
PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA

# RETROSPECTIVA 2023



COIMBRA  
CHAVES  
BATISTA  
ADVOGADOS

Copyright © 2024 by Editora Letramento

Diretor Editorial Gustavo Abreu  
Diretor Administrativo Júnior Gaudereto  
Diretor Financeiro Cláudio Macedo  
Logística Daniel Abreu e Vinícius Santiago  
Comunicação e Marketing Carol Pires  
Assistente Editorial Mateos Moreno e Maria Eduarda Paixão  
Designer Editorial Gustavo Zeferino e Luís Otávio Ferreira

Conselho Editorial Jurídico

Alessandra Mara de Freitas Silva	Edson Nakata Jr	Luiz F. do Vale de Almeida Guilherme
Alexandre Moraes da Rosa	Georges Abboud	Marcelo Hugo da Rocha
Bruno Miragem	Henderson Fürst	Nuno Miguel B. de Sá Viana Rebelo
Carlos Maria Cárcova	Henrique Garbellini Carnio	Onofre Alves Batista Júnior
Cássio Augusto de Barros Brant	Henrique Júdice Magalhães	Renata de Lima Rodrigues
Cristian Kiefer da Silva	Leonardo Isaac Yarochevsky	Salah H. Khaled Jr
Cristiane Dupret	Lucas Moraes Martins	Willis Santiago Guerra Filho

Todos os direitos reservados. Não é permitida a reprodução desta obra sem aprovação do Grupo Editorial Letramento.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Bibliotecária Juliana da Silva Mauro - CRB6/3684

---

R693r      Rodrigues, Marianne Dolher Souza Baker  
Retrospectiva 2023 / Marianne Dolher Souza Baker Rodrigues ; Onofre Alves Batista Júnior ; Paulo Roberto Coimbra Silva. - Belo Horizonte : Casa do Direito, 2024.  
328 p. ; 21 cm.  
Inclui Bibliografia.  
ISBN 978-65-5932-452-1  
1. Direito tributário. 2. Reforma tributária. 3. Legislação tributária.  
4. Julgamentos tributários. 5. Fiscalização tributária. I. Batista Júnior, Onofre. II. Silva, Paulo Roberto Coimbra. III. Título.  
CDU: 34:336.2  
CDD: 343.05

---

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito tributário 34:336.2
2. Direito tributário 343.05



**GRUPO ED.  
LETRAMENTO**

LETRAMENTO EDITORA E LIVRARIA  
Caixa Postal 3242 – CEP 30.130-972  
r. José Maria Rosemburg, n. 75, b. Ouro Preto  
CEP 31.340-080 – Belo Horizonte / MG  
Telefone 31 3327-5771



É O SELO JURÍDICO DO  
GRUPO EDITORIAL LETRAMENTO

## **SOBRE O COIMBRA, CHAVES & BATISTA ADVOGADOS 11**

## **SOBRE OS AUTORES 14**

## **INTRODUÇÃO 17**

- I. Fevereiro 17
- II. Março 18
- III. Abril 19
- IV. Maio 21
- V. Junho 22
- VI. Agosto 22
- VII. Setembro 23
- VIII. Outubro 24
- IX. Novembro 24
- X. Dezembro 25

## **1. REFORMA TRIBUTÁRIA 29**

- I.1. MANUTENÇÃO DA ESTRUTURA PRINCIPAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA 29
- I.2. NOVAS ALTERAÇÕES NO TEXTO PROVENIENTE DO SENADO 30
  - 1.2.1. Regimes diferenciados 30
  - 1.2.2. Cestas básicas 31
  - 1.2.3. Regimes específicos 32
  - 1.2.4. Combustíveis e lubrificantes 32
  - 1.2.5. Profissões liberais 33
  - 1.2.6. ZFM e ALC 33
  - 1.2.7. Comitê Gestor do IBS 34
  - 1.2.8. Transição Federativa 34
  - 1.2.9. Modificações na redação 34
  - 1.2.10. Supressão de “princípios” para alteração de normas tributárias 35

- 1.3. OS PRINCIPAIS DESTAQUES **35**
  - 1.3.1. Incentivos fiscais para o setor automotivo **35**
  - 1.3.2. Imposto Seletivo sobre armas e munições **36**
- 1.4. FASE DE TRANSIÇÃO PARA A UNIFICAÇÃO DE TRIBUTOS **36**
- 1.5. PROMULGAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA **37**
- 1.6. CONCLUSÃO **37**

## **2. TRIBUNAIS SUPERIORES 41**

- 2.1. Julgamentos do STF em 2023 **41**
  - 2.1.1. Decisão do STF cessa automaticamente os efeitos da coisa julgada nas relações de trato continuado **41**
  - 2.1.2. STF valida incidência do ICMS-DIFAL no local de entrada física de mercadoria **44**
  - 2.1.3. STF afasta PIS/COFINS sobre receita de frete para *trading companies* **46**
  - 2.1.4. STF: novo julgado reforça a evolução da jurisprudência sobre o conceito de serviços **49**
  - 2.1.5. STF: julgamentos sobre benefícios em operações envolvendo combustíveis **52**
  - 2.1.6. STF afasta IR sobre bens tributados por ITCMD **54**
  - 2.1.7. STF analisará se a TUSD/TUST compõe a base de cálculo do ICMS energia elétrica **56**
  - 2.1.8. STF confirma cautelar que reestabelece alíquotas de PIS/Cofins **59**
  - 2.1.9. STF fixa tese sobre o Funrural **61**
  - 2.1.10. STF declara inconstitucional a multa por compensação não homologada **63**
  - 2.1.11. STF conclui o julgamento da ADC 49 **66**
  - 2.1.12. STF: cobrança do ISSQN no local do tomador de serviços **68**
  - 2.1.13. STF: publicado acórdão acerca da incidência de PIS/COFINS sobre receitas financeiras **70**
  - 2.1.14. STF suspende processos sobre a natureza jurídica do terço constitucional **72**
  - 2.1.15. STF: parcelamento tributário impede ajuizamento de ação penal **73**

- 2.1.16. STF reconhece repercussão geral da restituição em via judicial **75**
- 2.1.17. STF reconhece repercussão geral em caso de ICMS-DIFAL **76**
- 2.1.18. STF e CARF: natureza jurídica da Contribuição ao Senar **77**
- 2.1.19. STF: Julgamento sobre isenção de operações com petróleo na ZFM é suspenso **82**
- 2.1.20. STF: discussão sobre *stock options* é infraconstitucional **84**
- 2.1.21. STF: incide IOF sobre mútuo sem participação de instituições financeiras **87**
- 2.1.22. STF adia julgamento sobre limites das multas por descumprimento de obrigações acessórias **90**
  
- 2.2. Julgamentos do STJ em 2023 **92**
  - 2.2.1. STJ: Filial não tem direito a CND em caso de débito da pessoa jurídica **92**
  - 2.2.2. STJ: benefícios de ICMS só podem ser excluídos do lucro real se o contribuinte cumprir os requisitos legais **94**
  - 2.2.3. STJ reconhece dedução retroativa de JCP **97**
  - 2.2.4. STJ mantém IRPJ e CSLL sobre juros moratórios por descumprimento contratual **99**
  - 2.2.5. STJ julga limite salarial do PAT pelo Decreto 10.854/2021 **101**
  - 2.2.6. STJ permite uso de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para pagamento de juros e multa **103**
  - 2.2.7. STJ suspende julgamento sobre limite da base de cálculo de Contribuições a Terceiros **105**
  - 2.2.8. STJ julga incidência das contribuições sobre PLR e previdência complementar **108**
  - 2.2.9. STJ afeta repetitivo sobre a natureza de planos de “*stock options*” **110**

### **3. LEGISLAÇÃO NACIONAL E FEDERAL 112**

- 3.1. ADRAT: Projeto de Lei explicita a necessidade de efetiva exposição a agentes nocivos **112**
- 3.2. PLP exige lei para a criação de obrigações acessórias **116**
- 3.3. Projeto de Lei Complementar disciplina o tratamento tributário do “trust” **117**

- 3.4. Novo marco legal de preços de transferência é sancionado **119**
- 3.5. Nova lei de igualdade salarial e de critérios remuneratórios **121**
- 3.6. Senado aprova reabertura do prazo para repatriação de bens **122**
- 3.7. LCP revoga trava na fixação de alíquota de ICMS **124**
- 3.8. Publicada lei de “offshores” e fundos exclusivos **126**
- 3.9. Voto de Qualidade: Principais pontos da Lei 14.689/2023 **131**
- 3.10. Lei Complementar regula transferência de crédito de ICMS **134**
- 3.11. Lei altera cálculo de JCP e tributação de controladas no exterior **136**
  - 3.11.1. Juros sobre Capital Próprio (JCP) **136**
  - 3.11.2. Controladas no exterior **137**
- 3.12. Governo Federal cria o Programa MOVER para o setor automotivo **138**

#### **4. IV EXECUTIVO FEDERAL 142**

- 4.1. Governo disponibiliza o Perfil Profissiográfico Previdenciário eletrônico **142**
- 4.2. Portaria altera o limite para interposição de recurso de ofício no âmbito do processo administrativo fiscal **144**
- 4.3. Lei altera tratamento tributário de subvenções fiscais **145**
- 4.4. Poder Executivo reonera a folha de pagamentos **148**
  - 4.4.1. Transporte **150**
  - 4.4.2. Comunicação **151**
  - 4.4.3. Tecnologia da Informação **151**
  - 4.4.4. Calçados, artigos de couro e semelhantes **151**
  - 4.4.5. Construção e Obras Civas: **152**
  - 4.4.6. Edição e Impressão **152**
  - 4.4.7. Consultoria Empresarial **153**
- 4.5. MP limita compensação de créditos e extingue Perse **155**
  - 4.5.1. Compensação **156**
  - 4.5.2. Perse **156**

## **5. RECEITA FEDERAL 158**

- 5.1. Prazo para adesão ao PRLF é adiado **158**
- 5.2. Instituído o código de receita para recolhimento de contribuições perante a Justiça do Trabalho **159**
- 5.3. Segundo a RFB, remuneração paga a gestante afastada na pandemia não pode ser compensada **163**
- 5.4. Receita Federal intensifica fiscalização quanto à contribuição Adicional ao RAT **165**
- 5.5. RFB publica SC sobre crédito de PIS/COFINS nas vendas para a ZFM **170**
- 5.6. Instrução Normativa regulamenta autorregularização tributária **173**
- 5.7. Receita uniformiza entendimento sobre tratamento tributário dos softwares **174**
- 5.8. RFB: portaria regulamenta Contencioso Administrativo **175**
- 5.9. RFB: Incide IRRF sobre remessa ao exterior na aquisição de licença de uso de *software* **177**
- 5.10. RFB regulamenta o uso de seguro-garantia e fiança bancária **180**
- 5.11. Receita Federal publica SC sobre RET-Incorporação a loteamentos **182**
- 5.12. Solução de Consulta RFB: contribuições previdenciárias incidem sobre HRA **184**
- 5.13. RFB: Publicada IN sobre Preços de Transferência **187**
- 5.14. IRRF: IN da RFB substitui a Dirf e altera prazos da EFD-Reinf **191**
- 5.15. RFB disciplina autorregularização incentivada **194**

## **6. PGFN 197**

- 6.1. PGFN atualiza Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) para casos decididos por voto de qualidade no CARF **197**
- 6.2. PGFN: Transações Tributárias – critérios de ESG e oportunidades de revisão de capacidade de pagamento **200**

## **7. CARF 203**

- 7.1. CSRF: participação sindical em negociação de PLR não é requisito intransponível **203**
- 7.2. CSRF afasta incidência de contribuição previdenciária sobre previdência privada aberta **205**
- 7.3. CSRF afasta incidência de contribuições previdenciárias sobre *stock options* **208**
- 7.4. CSRF afasta contribuição previdenciária sobre PLR paga a diretores não empregados **211**
- 7.5. CARF decide que não incide IOF sobre AFAC **216**
- 7.6. CSRF afasta contribuição previdenciária sobre bônus de contratação **219**
- 7.7. CSRF afasta contribuição previdenciária sobre planos de saúde diferenciados **221**
- 7.8. CSRF: impossibilidade de cobrança de multas concomitantes **223**
- 7.9. CSRF: Ausência de retificação da GFIP não impede compensação **225**
- 7.10. CSRF: não incidem contribuições sobre tickets de VA e VR **226**

## **8. TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS 229**

- 8.1. Decisão exclui banco de execução fiscal de IPTU **229**
- 8.2. TRF3: decisão suspende efeitos de portaria que reduz setores do Perse **231**
- 8.3. TRF3 afasta contribuição previdenciária sobre salário-maternidade referente ao Empresa Cidadã **233**
- 8.4. Liminar autoriza aproveitamento de créditos de PIS/Cofins sobre IPI não recuperável **235**
- 8.5. Decisão concede segurança para afastar multa e juros sobre CSLL **237**



## **9. DIREITO TRIBUTÁRIO ADUANEIRO 240**

- 9.1. Drawback-suspensão para serviços precisa de regulamentação **240**
- 9.2. Aumento inconstitucional do AFRMM e PIS/  
Cofins sobre receitas financeiras **242**
- 9.3. CARF discute prescrição intercorrente de multas aduaneiras **245**
- 9.4. RECOF é regulado por nova portaria **247**
- 9.5. STJ afasta AFRMM sobre importação de insumos  
sob regime aduaneiro especial **250**
- 9.6. GSRF nega creditamento de Cofins sobre despesas portuárias **252**
- 9.7. STJ: prescrição intercorrente no processo administrativo  
de apuração de infrações aduaneiras **254**
- 9.8. CARF adia julgamento sobre vinculação da  
mercadoria em drawback **257**
- 9.9. Lei altera regras aplicáveis aos processos  
de pena de perdimento **258**
- 9.10. CARF exige remessa a recinto alfandegado na  
venda a comercial exportadora **261**
- 9.11. Decreto cria a primeira ZPE privada do Brasil **264**
- 9.12. Acordo entre Brasil e Colômbia aplica benefícios  
tarifários do ACE 72 para importação **266**
- 9.13. RFB cria a primeira câmara recursal de julgamento  
de penalidades aduaneiras **267**
- 9.14. Nova proposta e novo prazo para o regime  
de drawback em São Paulo **270**
- 9.15. Portaria regulamenta o Programa Remessa Conforme **272**

## **10. LEGISLAÇÕES ESTADUAIS E MUNICIPAIS 275**

- 10.1. SEF-MG regulamenta prazo decadencial de crédito de ITCD **275**
- 10.2. Minas Gerais publica novo Regulamento do ICMS **276**
- 10.3. São Paulo exige ITCMD sobre *trust* envolvendo bens no exterior **278**

- 10.4. Adicional Fecop em Minas Gerais **279**
- 10.5. Publicação e Rejeição do Convênio CONFAZ que disciplina transferência de créditos de ICMS nas operações em transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular **283**
- 10.6. Novo convênio obriga transferência de crédito de ICMS **286**
- 10.7. CONFAZ e Estado de SP regulamentam transferência de créditos de ICMS **288**
- 10.8. MG lança Plano de Regularização Tributária **290**
- 10.9. BH institui programa de regularização tributária **292**

## **SOBRE O COIMBRA, CHAVES & BATISTA ADVOGADOS**

### **PROPÓSITO DO CCBA**

Maximizar resultados  
com responsabilidade

### **VALORES DO CCBA**

Ética em primeiro lugar;

Geramos valor com foco no cliente;

Fazemos o Direito com corpo e alma;

Investimos no desenvolvimento de Pessoas, no  
trabalho em equipe e na meritocracia;

Buscamos excelência em tudo que fazemos.

## QUALIFICAÇÃO DA EQUIPE

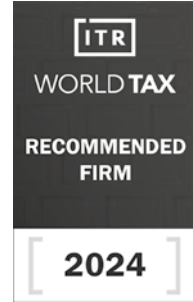
20 Doutores e Mestres
8 Professores em Direito
3 LLM no exterior
20 especialistas (pós-graduação)
11 MBA/CBA
12 sócios ranqueados em diretórios internacionais
Mulheres representam 66% da equipe e 58% da liderança
3 sócias dentre as mais admiradas de Minas Gerais
1º Lugar Análise Advocacia 500 Previdenciário
400+ palestras em congressos e seminários
54 livros publicados

## RECONHECIMENTO

O CCBA está ranqueado nos principais diretórios jurídicos nacionais e internacionais desde a sua fundação.



Somos GPTW e apoiadores do Capitalismo Consciente.



2022  
RECOGNIZED BY  
**Best Lawyers™**



"I can only praise them. They are highly skilled professionals and always available, and that makes a difference."

"I like their work a lot. They are very close to the client and deliver a high-quality performance."

"Regarding tax law, their skills are high when discussing factual concerns in the midst of a complex legal framework."

"They do good work in social security mandates."

**Chambers & Partners, 2023**

## **SOBRE OS AUTORES**

---

### **MARIANNE DOLHER SOUZA BAKER RODRIGUES**

Graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Pós-graduanda em Gestão Tributária (MBA) pela Universidade de São Paulo (USP). Desenvolveu trabalhos de advocacia e consultoria jurídica em matéria tributária e previdenciária, especialmente nas áreas automotiva, de mineração e siderurgia. É considerada uma das melhores advogadas do Brasil no setor automotivo segundo pesquisa do guia Best Lawyers, na edição de 2023.

### **ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR**

É Professor Associado de Direito Público da Graduação, Mestrado e Doutorado na UFMG. Foi Professor de Direito Tributário da PUC/Minas, da UNA e das Faculdades Pitágoras, bem como da Pós-Graduação de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos e IEC/PUC/Minas.

Foi Advogado-Geral do Estado (AGE) de Minas Gerais, havendo sido Procurador-Chefe da Dívida Ativa; Procurador-Regional do Estado; Diretor do Centro de Estudos da AGE; Superintendente e Auditor Fiscal do Estado de Minas Gerais e Membro do Conselho Curador da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de MG – FAPEMIG.

É Diretor Científico da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT e membro do Conselho Consultivo do Colégio de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG. É autor/organizador/editor de mais de 40 livros e já escreveu mais de 100 artigos em livros e revistas especializadas. É considerado um dos melhores advogados em matéria tributária do Brasil segundo o guia Best Lawyers, em 2024, pelo quinto ano consecutivo. Além disso, é considerado um dos advogados mais admirados em Minas Gerais e no setor de Siderurgia e Mineração no ranking da Análise Advocacia 2023/2024. Também foi considerado referência em direito tributário pela pesquisa do guia francês Leaders League em todos os anos desde 2021. Além disso, recebeu da OAB Nacional a Láurea de Agradecimento por sua destacada atuação e comprometimento com as causas democráticas e com o direito de defesa. Recebeu mais de 20 medalhas do Governo do Estado de Minas Gerais, Ministério Público, Defensoria Pública, Polícia Militar, Corpo de Bombeiros, da PGE do Maranhão (Comendador da Procuradoria do Maranhão), dentre outras.

Graduado em Direito, Administração e Engenharia Civil. Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Doutor em Direito pela UFMG. Pós-Doutoramento em Democracia e Direitos Humanos pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

### **PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA**

Professor Associado de Direito Tributário e Financeiro da UFMG. Foi professor convidado da Faculté de Droit de l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne (França), da Facultat de Dret da Universitat de Barcelona (Espanha) e da Fundação Dom Cabral (FDC). Atuou como professor na Faculdade Mineira de Direito da PUC Minas, na Fundação João Pinheiro (FJP), no Instituto de Educação Continuada (IEC) e nos cursos de Pós-Graduação em Direito Público do Tribunal de Justiça e do antigo Tribunal de Alçada do Estado de Minas Gerais.

No ranking da Análise Advocacia de 2023, alcançou o 1º lugar em matéria previdenciária no Brasil; o 2º lugar como advogado mais admirado em São Paulo e nos setores automotivo e bancário no Brasil; bem como 4º lugar em matéria tributária a nível nacional. Na edição de 2022, obteve o 1º lugar em matéria previdenciária no Brasil; o 3º lugar entre os advogados mais admirados em São Paulo e nos setores automotivo e de autopeças; o 4º lugar no setor bancário; e ainda o 5º lugar no setor de tecnologia e como advogado mais admirado em direito tributário no Brasil. Também é reconhecido por seus pares como um dos melhores advogados em matéria tributária do Brasil, conforme pesquisa do guia Best Lawyers desde 2018, destacando-se em tax law (2023) e automative (2023). Além disso, é considerado uma referência em direito tributário, de acordo com pesquisas dos guias Chambers & Partners, Leaders League, Latin Lawyers, Who is Who e ITR World Tax.

Foi assessor da 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) e membro do Conselho de Política Tributária da Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG). Membro da Ordem do Mérito Legislativo do Estado de Minas Gerais. É membro de instituições nacionais e internacionais, como a International Fiscal Association (IFA), o Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) e a Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). É conselheiro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e ex-coordenador acadêmico da Aliança de Advocacia Empresarial (ALAE). É conselheiro e embaixador certificado do Instituto Capitalismo Consciente Brasil, regional Belo Horizonte. É conferencista em diversos seminários no Brasil e no exterior e autor de diversos livros e artigos publicados em revistas especializadas nacionais e estrangeiras. Graduado em Direito pela UFMG. Especialista em Fiscalidad Internacional pela Universidad de Santiago de Compostela (Espanha). Especialista em International Tax Planning pela Harvard Law School (Massachusetts/EUA). Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Doutor em Direito Tributário pela UFMG.



# INTRODUÇÃO

---

Em mais uma edição da nossa Retrospectiva anual, o Coimbra, Chaves & Batista Advogados apresenta um panorama das movimentações jurídicas no âmbito tributário, previdenciário e aduaneiro em 2023. Esse levantamento resulta de um monitoramento diligente e minucioso das transformações normativas significativas e das decisões proferidas pelos Tribunais Superiores ao longo de todo ano, que foi marcado por eventos impactantes, dos quais se destacam os vários entendimentos desfavoráveis aos contribuintes do STF e do STJ, e a promulgação, já em dezembro, da reforma da tributação do consumo nos termos da EC 132/2023.

O STF proferiu mais de 12 mil decisões catalogadas como de direito tributário em 2023<sup>1</sup>. Além disso, o ano foi marcado por diversas inovações e alterações legislativas, no âmbito federal, estadual e municipal. Por isso, nas linhas que seguem desta introdução, apresentamos uma seleção de algumas das principais alterações legislativas e decisões dos Tribunais Superiores que repercutiram no último ano.

## I. FEVEREIRO

O ano de 2023 começou com grandes mudanças: em fevereiro, o STF julgou os *leading cases*, RE 955.227 e RE 949.297, dos **Temas de Repercussão Geral 885 e 881**. A Corte enten-

---

<sup>1</sup> Segundo dados públicos disponíveis no Portal Corte Aberta do próprio STF em relação a 2023.

deu que as decisões em matéria tributária proferidas em ação direta ou em sede de Repercussão Geral interrompem, de modo automático, os efeitos de decisões anteriores transitadas em julgado.

No mesmo mês, o STF julgou a ADI 7.036, declarando a inconstitucionalidade parcial do § 2º da cláusula 21 do Convênio ICMS nº 110/2007 na parte que dispunha sobre o ICMS incidente na venda de combustíveis a distribuidoras da Zona Franca de Manaus (ZFM). A conclusão da Corte foi de que somente se equipara à exportação, sendo imune do ICMS, a operação de saída interestadual de combustível para distribuidora localizada na ZFM. A decisão seguiu o entendimento histórico da Corte de que a ZFM está sujeita, por imposição constitucional, a um regime tributário especialíssimo, em benefício do desenvolvimento da região.

Ainda em fevereiro, foi promulgada a Lei 14.537/2023, resultado da conversão da Medida Provisória 1.138/2022. Essa lei reduziu a alíquota do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, quando esses valores forem destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no Brasil. Esses gastos abrangem viagens de turismo, de negócios, de serviço, de treinamento ou em missões oficiais. O limite dos valores é de R\$ 20.000,00 ao mês. Assim, por imposição dessa lei, a alíquota do IRRF nesses casos será de 6% até o dia 31 de dezembro de 2024. Até 31/12/2027, ainda haverá redução de alíquota escalonada por ano, até 9%.

## **II. MARÇO**

Em março, o Estado de Minas Gerais editou, por intermédio do Decreto 48.589/23, um novo Regulamento do ICMS com o objetivo de simplificar a legislação tributária estadual. O Decreto nº 48.589/23 começou a produzir efeitos a partir do dia 1º de julho de 2023.

Já no âmbito do Poder Judiciário, o STF julgou o *leading case*, RE 700.922, referente ao **Tema 651**. A Corte declarou a inconstitucionalidade da contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, na redação anterior à EC 20/1998; e a constitucionalidade do referido tributo, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001. O Tribunal ainda reconheceu constitucionalidade da *contribuição social* destinada ao Senar.

Outro precedente importante foi proferido no **Tema 736** da Repercussão Geral, a partir do julgamento do RE 796.939. O STF declarou a inconstitucionalidade da multa isolada de 50% que incidia em razão da mera negativa de homologação de compensação tributária. A Corte reconheceu que a negativa da compensação não é ato apto a ensejar aplicação automática de penalidade pecuniária. Esta foi uma das vitórias dos contribuintes em 2023.

Além disso, o STJ julgou, no mesmo mês, o **Tema Repetitivo I.160**, fixando a tese de que o IRPJ e a CSLL incidem sobre a correção monetária das aplicações financeiras, que constituem receita bruta na condição de receitas financeiras e que compõem o lucro empresarial.

### **III. ABRIL**

Já em abril, foi promulgada a Lei 14.547/2023, que ampliou o prazo de dedução, pela controladora brasileira, do crédito presumido do IRPJ equivalente a 9% do lucro obtido por subsidiárias no exterior que exerçam atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura. A lei também ampliou, até 2024, o prazo para que as parcelas de ajuste de valor do investimento em controlada, previstas no art. 77 da Lei 12.973/2024, sejam consideradas de modo consolidado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil.

Neste mês, também merece destaque a conclusão do julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) 49. O STF entendeu que a não incidência do ICMS em operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não é fundamento para se exigir dos contribuintes qualquer estorno de créditos da operação anterior, em respeito ao princípio da não-cumulatividade. Os ministros também consignaram que essa situação não se amolda aos casos de anulação dos créditos em razão de isenção ou não incidência, previstos no art. 155, §2º, II, “b”, da CRFB/88. O STF definiu que a decisão produzirá efeitos a partir de 2024.

O STJ, por sua vez, julgou o **Tema Repetitivo 1.164**, definindo que incide contribuição previdenciária patronal sobre os valores de auxílio alimentação pago em pecúnia. Diferentemente dos cartões pré-pagos (“*ticket*”), por exemplo, o auxílio pago em dinheiro pode ser utilizado para fins diversos, não apenas para o custeio de despesas alimentares. Por isso, a Corte Superior entendeu que esta modalidade de auxílio-alimentação pago ao empregado tem natureza salarial, ou seja, é destinada a retribuir o trabalho prestado.

No mesmo mês, a 1ª Seção também decidiu o **Tema Repetitivo 1.182** e fixou três teses. A primeira afirma que não é devida a exclusão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo em hipóteses específicas previstas em lei. A segunda expressa que, para a exclusão de benefícios fiscais relativos ao ICMS da base de cálculo desses tributos, não deve ser um requisito a comprovação de que a concessão desses benefícios ocorreu como estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico. A terceira, por sua vez, firmou que a dispensa dessa comprovação prévia não impede que a RFB realize lançamento do IRPJ e da CSLL, se verificar mediante fiscalização que os valores decorrentes do benefício são alheios à garantia da viabilidade do empreendimento. Além disso, houve previsão expressa de que as conclusões deste julgado não se aplicam aos créditos presu-

midos de ICMS, que têm natureza distinta dos demais tipos de benefícios e que não representam efetiva renúncia de receitas pelos entes federados.

#### **IV. MAIO**

Em maio, foi promulgada a Lei 14.592/2023, que alterou a legislação que instituiu o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), que reduziu a 0% a alíquota da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre receitas decorrentes da atividade de transporte aéreo de passageiros e sobre operações realizadas com petróleo óleo diesel, biodiesel e gás liquefeito de petróleo, em certos casos. A mesma lei alterou a legislação para excluir o ICMS da base de cálculo dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins.

Ademais, o STF confirmou uma medida cautelar que restabeleceu aumento de alíquotas de PIS/Cofins. O referendo da cautelar ocorreu na ADC 84, em que se discutia a validade e aplicação do Decreto nº 11.374/2023, que revogou descontos concedidos às alíquotas da Contribuição ao PIS, da Cofins e do AFRMM. Já quanto à esfera infraconstitucional, por meio do julgamento do REsp 1.885.119, o STJ decidiu que um credor não pode se beneficiar da valorização das quotas de um fundo de investimento apenas por ter realizado a penhora dessas quotas.

No mesmo mês de maio também foi promulgada a Lei 14.564/2023, que prorrogou até 2026 a possibilidade de opção de dedução do Imposto de Renda, pelas pessoas jurídicas, dos valores correspondentes a doações e patrocínios em prol de ações e serviços do Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon) e do Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas/PCD).

## V. JUNHO

Nesse mês, foi promulgada a importante Lei 14.596/2023, que instituiu novas regras de preços de transferência, para fins de apuração do lucro tributável pelo IRPJ e à CSLL. Essas regras devem ser praticadas nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliada no Brasil com partes relacionadas no exterior e com partes situadas em países com tributação considerada favorecida pela Receita Federal. A regulamentação da lei somente foi publicada em outubro, por meio da Instrução Normativa RFB 2.161/2023. A nova lei aproxima o Brasil das regras de preços de transferência praticadas pela OCDE.

O STF, também em junho, decidiu o RE 609.096, *leading case* do **Tema 372**. Neste caso, uma instituição financeira sustentou que suas receitas financeiras resultantes de atividades de intermediação não se amoldavam ao conceito constitucional de “faturamento” e que, portanto, não deveriam ser tributadas pelo PIS/COFINS. A Corte, no entanto, fixou a tese de que essas receitas, que decorrem da atividade empresarial *típica* das instituições financeiras, integram a base de cálculo do PIS/COFINS, pois constituem o “faturamento”, a receita bruta operacional, dessas instituições. A Suprema Corte também acolheu embargos no âmbito do RE 400.479, assentando que as receitas de prêmios auferidas por seguradoras em razão de contratos de seguro consistem em faturamento, que se sujeita ao PIS/Cofins.

O STJ, por sua vez, ao julgar o **Tema Repetitivo 1.184**, fixou as teses de que a irretratabilidade da CPRB somente se aplica ao contribuinte que adere ao regime, e não à Administração. Além disso, ficou decidido que a revogação da opção pelo sistema da CPRB, prevista em lei, não fere direitos do contribuinte, posto que respeitada a anterioridade nonagesimal.

## VI. AGOSTO

A Presidência da República, em agosto, editou a MP 1.184/2023, que dispôs sobre a tributação, pelo IR, dos rendimentos de aplicações em fundos de investimento, e cuja vigência foi prorrogada

pela Câmara dos Deputados por mais 60 dias no dia 20/10. A deliberação dessa medida ainda não ocorreu. Além desta, foi editada a MP 1.185/2023, já convertida na Lei 14.789/2023, que dispõe sobre a apuração de crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico. Esta lei altera a sistemática até então vigente, na qual se discutia a respeito da exclusão de benefícios de ICMS da base do IRPJ e da CSLL. Agora, a nova lei prevê a possibilidade de aproveitamento de um crédito fiscal calculado sobre o valor da subvenção.

## VII. SETEMBRO

Em setembro, foi publicada a Lei 14.689/2023 que reestabeleceu, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o voto de qualidade em favor da União; limitou a 100% (e não mais 150%) o valor da multa qualificada aplicável em caso de transação fraudulenta; e previu regras para a transação tributária em hipóteses de controvérsia jurídica relevante, aumentando o desconto possível de 50% para 65% e o prazo de parcelamento para 145 meses.

O STF julgou o *leading case*, RE 816.830, do **Tema 801**. O Tribunal acolheu a pretensão da União e do Senar para declarar que toda a menção ocorrida no julgamento sobre a natureza da contribuição ao Senar como contribuição social consistia em mero *obiter dictum*. Destaca-se que a natureza da contribuição ao Senar como contribuição social também foi mencionada no julgamento do **Tema 651** ocorrido em março.

Também foi julgado pelo Tribunal o **Tema 1.279**, cujo *leading case* é o RE 1.452.421. A Corte decidiu que a modulação de efeitos do Tema 69, no qual se reconheceu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/COFINS, impede o pedido de repetição de indébito ou compensação, se o fato gerador ocorreu antes do marco temporal definido pelo Supremo, a não ser que se trate de ações judiciais e processos administrativos instaurados até 15/03/2017. Esta era uma das várias controvérsias que decorreram do julgamento da Tese do Século.

## VIII. OUTUBRO

Nesse mês foi publicada a Lei 14.711/2023, que alterou os requisitos legais para fruir dos benefícios de IRRF incidente sobre ganhos e rendimentos auferidos em aplicações em Fundos de Investimento em Participações (FIPs).

O STF também decidiu que é constitucional a incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre estas e pessoas físicas, não se restringindo às instituições financeiras. O julgamento do RE 590.186 ocorreu no âmbito do **Tema 104** da Repercussão Geral.

Além disso, os **Temas Repetitivos 1.187 e 1.141** foram julgados pelo STJ. No primeiro, a 1ª Seção fixou a tese de que quando houver quitação antecipada, parcial ou total, de débitos tributários que foram objeto de parcelamento (art. 1º da Lei 11.941/2009), o momento de aplicar a redução de juros moratórios é após a consolidação da dívida. Assim, a exclusão de 100% da multa de mora e de ofício não implica exclusão proporcional da juros de mora, a não ser que lei preveja o contrário. No segundo tema, a Corte fixou que a expedição de novo precatório ou requisição de pequeno valor se sujeita à prescrição quinquenal e tem, como termo inicial, a notificação do credor.

## IX. NOVEMBRO

No mês de novembro, o STF concluiu o julgamento do **Tema 633**, cujo *leading case* é o RE 704.815, decidindo que a imunidade das exportações em relação ao ICMS não abarca, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos do imposto decorrentes de aquisições de bens destinados ao ativo fixo e uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação.

A Lei 14.740/2023, por sua vez, publicada neste mês, dispõe sobre a autorregulização incentivada de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB), por meio de



confissão, pagamento ou parcelamento integral dos tributos confessados. A adesão à autorregularização, nos termos dessa legislação, possibilita o afastamento da incidência de multas de mora e de ofício.

## **X. DEZEMBRO**

Por fim, o mês de dezembro foi muito movimentado. O Congresso Nacional promulgou a reforma tributária do consumo, por intermédio da Emenda Constitucional 132/2023. A reforma, em síntese, cria três novos tributos, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo (IS), extinguindo quatro tributos, a Contribuição ao PIS, a Cofins, o ICMS e o ISS. Em 2024 e nos anos seguintes as mudanças serão implementadas gradualmente, inclusive com a edição de leis complementares ao texto constitucional.

Um dia após a publicação da Lei 14.784/2023, que prorrogava até 2027 a desoneração da folha salarial com a CPRB, a Presidência da República publicou a MP 1.202/2023, que, de uma vez, determinou a reoneração gradual da folha de pagamento de setores importantes da economia, limitou a compensação de créditos oriundos de decisões judiciais, revogou o adicional de 1% da Cofins-Importação e revogou a alíquota reduzida da contribuição previdenciária para municípios. Também foi publicada a Lei Complementar 204/23, alterando a Lei Kandir para vedar a incidência do ICMS nas operações em transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e para disciplinar a transferência de crédito do imposto nessas mesmas operações.

Já no âmbito dos Estados e do DF, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) celebrou o Convênio ICMS 178/2023, que dispõe sobre a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade. Esse Convênio foi editado na esteira da decisão do STF, em abril, proferida na ADC 49, e prevê a obrigatoriedade da trans-

ferência do crédito do imposto nas operações interestaduais em transferências de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Contudo, o Convênio retira a menção à LCP n. 24/75 e à necessidade de ratificação nacional por todos os Estados e pelo Distrito Federal para sua entrada em vigor.

O STF ainda julgou o **Tema 504** da Repercussão Geral e fixou a tese de que os créditos presumidos de IPI (Lei nº 9.363/1996), por não se amoldarem ao conceito de faturamento, não integram a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, sob a sistemática de apuração cumulativa. A Corte também reconheceu, no bojo do **Tema 1.288**, a natureza infraconstitucional da controvérsia sobre a incidência de ICMS sobre a Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição de Energia (TUSD), nos casos de mini e microgeração de energia fotovoltaica pela unidade consumidora. Por isso, foi declarada a inexistência de repercussão geral, de modo que a palavra final sobre a controvérsia caberá ao STJ no bojo do **Tema Repetitivo 986**.

Por fim, cumpre lembrar que o STJ já iniciou o julgamento do **Tema Repetitivo 1.170** sobre o cabimento da incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a empregado a título de décimo terceiro salário proporcional referente ao aviso prévio indenizado. O Min. Gurgel de Faria pediu vista nesse caso, mas já há um voto a favor da incidência. Também foi iniciado o julgamento **Tema Repetitivo 1.079**, em que o Tribunal Superior decidirá se o teto de 20 salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de contribuições para-fiscais arrecadas por terceiros. Já foram proferidos dois votos contrários à aplicação do referido limite. Esses temas provavelmente serão retomados em 2024.

Além dos temas mencionados nesse texto que dá uma visão geral sobre as principais alterações do ano, nos capítulos subsequentes, organizamos as principais notícias sobre Direito Tributário, Direito Previdenciário e Direito Aduaneiro que foram veiculadas ao longo de 2023 em nosso site, *newsletter* e redes

sociais. Adicionalmente, incluímos dois anexos contendo a lista expandida dos principais julgados do STF e do STJ no mesmo período. Desejamos uma leitura enriquecedora e informativa.

O Coimbra, Chaves & Batista Advogados reafirma o seu compromisso no monitoramento da evolução da jurisprudência dos Tribunais e dos principais aspectos da legislação tributária.

**PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA**

Sócio fundador do Coimbra, Chaves & Batista Advogados  
Professor de Direito Tributário e Financeiro da UFMG

**ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR**

Sócio conselheiro do Coimbra, Chaves & Batista Advogados  
Professor de Direito Tributário e Financeiro da UFMG

**MARIANNE DOLHER SOUZA BAKER RODRIGUES**

Sócia do Coimbra, Chaves & Batista Advogados  
Mestre em Direito Tributário pela UFMG



# 1.

## REFORMA TRIBUTÁRIA

Em 15/12, o Plenário da Câmara dos Deputados aprovou a PEC 45/19, que estabelece a reforma do sistema tributário nacional. A proposta de reforma tributária recebeu aprovação no primeiro turno com 371 votos a favor e 121 contra, e no segundo turno com 365 votos favoráveis e 118 contrários. A maior parte das alterações realizadas pela Câmara no texto do Senado foi de caráter supressivo, mas a estrutura geral da reforma foi mantida. O texto aprovado resulta, então, de uma combinação entre o trabalho da Câmara, sob a relatoria do deputado Aguinaldo Ribeiro (PP-PB), e do Senado, sob a relatoria do senador Eduardo Braga (MDB-AM). O texto final foi promulgado pelo Congresso Nacional, no dia 20/12, como a Emenda Constitucional 132/2023, e foi publicado no dia 21/12.

### 1.1. MANUTENÇÃO DA ESTRUTURA PRINCIPAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Na recente votação da Câmara dos Deputados, a estrutura principal da reforma tributária não foi alterada. Sendo assim, ainda será instituída uma tributação geral sobre o consumo, que se baseará na substituição de cinco tributos existentes hoje pelo que tem sido chamado de “Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual”, isto é, um tipo de tributo que incide de forma não cumulativa, abrangendo apenas o valor agregado a cada etapa produtiva.

Os tributos federais, Contribuição ao PIS, a Cofins e o IPI, serão reunidos na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), sob a competência tributária federal. Em paralelo, o ICMS, estadual, e o ISS, municipal, serão unificados no formato do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com uma gestão compartilhada entre Estados e Municípios. O objetivo da reforma é de que os tributos não se acumulem ao longo da cadeia produtiva. Os parâmetros quantitativos para a incidência dos tributos ainda será objeto de regulamentação após a aprovação da PEC. A estimativa é de que a alíquota padrão gire em torno de 27,5% sobre o valor do produto.

Além disso, com a implementação da reforma, será instituído o tributo específico denominado Imposto Seletivo (IS), de competência federal. Este imposto terá incidência sobre bens e serviços reconhecidos como prejudiciais à saúde pública ou ao meio ambiente, abrangendo produtos como cigarros, combustíveis e bebidas alcoólicas. O IS não será aplicado às exportações e sobre bens e serviços beneficiados com a redução de alíquotas. A sua arrecadação será dividida com os demais entes da federação.

## 1.2. NOVAS ALTERAÇÕES NO TEXTO PROVENIENTE DO SENADO

A Câmara dos Deputados preservou a maior parte das alterações propostas pelo Senado Federal, restringindo-se a realizar modificações de natureza supressiva. A seguir, destacam-se as principais mudanças efetuadas pelos deputados no texto.

### 1.2.1. REGIMES DIFERENCIADOS

O Deputado Aguinaldo Ribeiro, na função de relator, optou por excluir certos regimes diferenciados que previam alíquotas reduzidas do IBS e da CBS. Notadamente, a proposta eliminou a possibilidade de redução em 100% das alíquotas do IBS e da CBS incidentes na aquisição de medicamentos e dispositivos médicos por entidades de assistência social sem fins lucrati-

vos. O relator justificou essa exclusão argumentando que tal redução não poderia ser controlada de maneira eficaz. Além disso, o texto do relator aboliu a possibilidade de redução em 100% da alíquota incidente nas compras realizadas pela administração pública. O relator sustentou que esse benefício seria dispensável, uma vez que já existe um regime diferenciado previsto para as compras governamentais.

### 1.2.2. CESTAS BÁSICAS

O texto aprovado no Senado incluía a criação de duas cestas básicas, a nacional e a estendida. Os itens essenciais da cesta básica nacional estariam isentos de IBS e CBS, enquanto o segundo grupo se submeteria a uma alíquota reduzida em 60%, com a concessão de *cashback* obrigatório para famílias de baixa renda. A cesta básica nacional foi mantida no texto aprovado pela casa.

A justificativa para a existência das duas cestas, conforme explicado pelo relator no Senado, Senador Eduardo Braga (MDB-AM), era evitar que uma ampla gama de produtos ficasse isenta de impostos após a aprovação da reforma, prejudicando demasiadamente a arrecadação. Mesmo assim, a Câmara dos Deputados rejeitou a proposta do Senado, eliminando a cesta básica estendida. O relator na Câmara argumentou que a PEC já prevê tratamento tributário favorecido para alimentos e produtos de higiene e considerou desnecessário impor ao legislador complementar decisões que deveriam ser avaliadas com base nos recursos e limitações de cada período.

Quanto ao *cashback*, o parecer apresentado à Câmara destacou que a PEC já contempla a possibilidade de instituir a devolução do IBS e da CBS a pessoas físicas para reduzir desigualdades de renda. A decisão sobre a implementação efetiva do *cashback*, por isso, foi deixada ao legislador complementar, sob a justificativa de que somente após a implementação do sistema seria possível ajustar o modelo de devolução.

### 1.2.3. REGIMES ESPECÍFICOS

Os regimes específicos de tributação do IBS e da CBS são aqueles que contemplam exceções ao regime geral, permitindo modificações nas alíquotas e bases de cálculo, inclusive impondo restrições ao crédito. Esses regimes não implicam, por si só, um tratamento mais vantajoso; ao contrário, podem constituir acréscimo na carga tributária.

No âmbito da Câmara, o relator excluiu diversos setores dos regimes específicos inicialmente propostos pelo Senado no texto da PEC. Esses setores são os seguintes: serviços de saneamento e de concessão de rodovias; serviços de transporte aéreo; operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações; bens e serviços que promovam a economia circular; e operações com microgeração e minigeração distribuída de energia elétrica.

O relator justificou a exclusão desses setores, sob o argumento de que a concessão de um regime especial para eles, que podem ser tributados pelo regime normal, poderia acarretar complexidades, ineficiências e potenciais litígios, além de sujeitar esses setores a tratamento mais oneroso do que as regras normais.

### 1.2.4. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

No tocante ao regime específico para o setor de combustíveis e lubrificantes, a Câmara eliminou um dispositivo introduzido pelo Senado. Tal dispositivo autorizava o Senado, mediante resolução, a fixar alíquotas uniformes. Antes dessa modificação das modificações dos senadores no texto, tal competência ficava subordinada à lei complementar, o que foi reestabelecido pela Câmara. A justificativa que consta no parecer do relator é a necessidade de uma discussão mais abrangente sobre o assunto, que não deve se restringir ao Senado.



### 1.2.5. PROFISSÕES LIBERAIS

Além disso, foi alvo de amplas discussões o regime tributário conferido ao setor das profissões liberais regulamentadas, tais como a advocacia, a arquitetura e a contabilidade. O Senado já tinha aprovado um texto que estabelecia uma alíquota reduzida de 70% da alíquota padrão para esses profissionais. Tal proposta foi preservada pelos deputados na votação do dia 15/12.

### 1.2.6. ZFM E ALC

A Câmara, seguindo o parecer do relator, modificou o regime tributário específico da Zona Franca de Manaus (ZFM) e Áreas de Livre Comércio (ALC). Foi retirada do texto a disposição que permitia a incidência da Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre a importação, produção ou comercialização de bens com industrialização incentivadas nessas regiões. A CIDE tinha sido uma hipótese levantada pelo Senado para incidir sobre os produtos que concorriam com aqueles produzidos na ZFM. Da mesma forma, foi excluído o trecho da PEC que previa a destinação dos recursos arrecadados com a CIDE para a própria região Norte.

Como consenso, ao invés de manter a CIDE, optou-se por modificar o modelo de benefício tributário da ZFM, mantendo a vantagem competitiva por meio do IPI. Por isso, o texto aprovado pela Câmara estabelece que as alíquotas do IPI serão zeradas, a partir de 2027, para produtos que não sejam objeto de industrialização incentivada na ZFM. Em outras palavras, a alíquota do IPI será zerada para produtos que não competem com aqueles produzidos na ZFM a partir de 2027. Esta medida valerá até 2073. A partir de então, o IPI será definitivamente extinto. A alíquota do IPI e o rol de mercadorias sujeitas ao tributo ainda será objeto de lei complementar.

### 1.2.7. COMITÊ GESTOR DO IBS

Quanto ao Comitê Gestor do IBS (anteriormente denominado Conselho Federativo), o parecer excluiu a disposição que permitia a sabatina e aprovação do presidente do comitê pelo Senado Federal. O parecer esclarece que essa previsão equiparava o presidente do Comitê Gestor a autoridades federais diretamente subordinadas à Presidência da República, muitas das quais com foro privilegiado para julgamento de crimes de responsabilidade.

Assim, considerando que o Comitê Gestor não é um órgão federal e seu controle externo é realizado pelos entes subnacionais, sem qualquer vínculo com a União, a referida disposição foi eliminada já no parecer do deputado relator. Além disso, o relator suprimiu a possibilidade de os tribunais de contas, por meio de órgão colegiado, exercerem o controle externo do comitê. Dessa forma, mantém-se apenas a previsão de que o controle externo do Comitê Gestor do IBS será realizado pelos Estados, pelo DF e pelos Municípios.

### 1.2.8. TRANSIÇÃO FEDERATIVA

A Câmara dos Deputados eliminou o mecanismo destinado a premiar os entes federativos que demonstrassem maior eficiência em seus sistemas de arrecadação, por meio de um fator de transição. O relator da PEC na Câmara considerou que a implementação do referido mecanismo poderia gerar incertezas sobre a participação dos entes federativos subnacionais na arrecadação nacional.

### 1.2.9. MODIFICAÇÕES NA REDAÇÃO

O relator também ajustou redação de alguns dispositivos da PEC, sem, no entanto, modificar o seu conteúdo. Essas alterações abrangem o inciso II, do §1º, e também o §2º, ambos pertencentes ao art. 10 da PEC. Esses dispositivos tratam da aplicação de regime tributário específico aos serviços remunerados por tarifas e comissões e a outros prestados por instituições financeiras bancárias.

## 1.2.10. SUPRESSÃO DE “PRINCÍPIOS” PARA ALTERAÇÃO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS

O relator Aguinaldo Ribeiro também suprimiu dois dispositivos que ele mesmo classificou como princípios tributários. Esses dispositivos tinham sido adicionados ao texto pelo Senado e vedavam que os entes federativos estabelecessem normas infralegais relacionadas à matéria tributária sem que houvesse divulgação abrangente dos estudos e pareceres que as fundamentassem. Além disso, as normas suprimidas determinavam que esses estudos deviam incluir uma avaliação do impacto das modificações legislativas para a complexidade e a capacidade arrecadatória do Sistema Tributário Nacional.

O relator também eliminou previsão que exigia que projetos de lei que instituísem ou aumentassem tributos contivessem avaliações e demonstrações de seu impacto econômico-financeiro. O deputado relator argumentou que tais requisitos, ou “princípios”, tornariam o processo de alteração das normas tributárias excessivamente rígido e burocrático, dificultando significativamente as iniciativas dos entes federados.

## 1.3. OS PRINCIPAIS DESTAQUES

### 1.3.1. INCENTIVOS FISCAIS PARA O SETOR AUTOMOTIVO

Os incentivos fiscais destinados às fábricas de veículos automotores nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste foram prorrogados até 2032. Isso ocorreu com a votação do Destaque 18 do Bloco MDB, que foi aprovado com 341 votos a favor, 153 contra e quatro abstenções. O benefício se aplica às empresas habilitadas envolvidas na produção de veículos movidos por motores de combustão interna, que utilizem biocombustíveis de forma isolada ou cumulativa com combustíveis derivados de petróleo. Além disso, foram realizadas modificações no regime tributário aplicável às autopeças.

### 1.3.2. IMPOSTO SELETIVO SOBRE ARMAS E MUNIÇÕES

No segundo turno de votação da PEC na Câmara, os deputados aprovaram um destaque que resultou na retirada do dispositivo que originalmente previa a incidência do imposto seletivo sobre armas e munições. Antes dessa modificação, o imposto seletivo deixaria de incidir apenas sobre as armas e munições destinadas à administração pública. Com a alteração aprovada nos dois últimos minutos da sessão de votação, o imposto seletivo não será aplicado a armas e munições, independentemente de sua destinação.

### 1.4. FASE DE TRANSIÇÃO PARA A UNIFICAÇÃO DE TRIBUTOS

A PEC aprovada estabelece um período de transição de sete anos, compreendido entre 2026 e 2032, para a unificação dos tributos, culminando na extinção total dos impostos vigentes hoje a partir de 2033. A transição segue um cronograma específico, começando em 2026 com alíquotas de teste de 0,9% para a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), referente ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA) federal, e de 0,1% para o IVA compartilhado entre Estados e Municípios (IBS). No ano seguinte, em 2027, a Contribuição ao PIS e a Cofins serão eliminados, dando lugar à implementação integral da CBS, enquanto a alíquota do IBS permanecerá em 0,1%.

Entre 2029 e 2032, por sua vez, está prevista uma redução gradual das alíquotas do ISS e do ICMS, acompanhada de um aumento progressivo na alíquota do IBS. Em outras palavras, a transição para a extinção do ICMS e do ISS ocorrerá nesse período, com a diminuição gradativa de suas alíquotas e a redução proporcional dos benefícios e incentivos vinculados. Em 2033, o novo modelo tributário entrará em pleno vigor, marcando a extinção definitiva do ICMS e do ISS.

Como mencionado anteriormente, o texto aprovado pela Câmara também contempla a isenção das alíquotas do IPI para produtos não sujeitos à industrialização incentivada na ZFM,

a partir de 2027, medida válida enquanto perdurar o regime da ZFM, ou seja, até 2073. Isto é, o IPI recairá sobre os produtos que competem com aqueles produzidos na ZFM até 2073. Também para 2027 está prevista a implementação efetiva do Imposto Seletivo.

## 1.5. PROMULGAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

O texto final da PEC 45/2019 foi assinado pelo Deputado Aguinaldo Ribeiro (PP-PB) e promulgado em sessão do Congresso Nacional, no dia 20/12, como a Emenda Constitucional 132/2023. A publicação do texto ocorreu no dia 21/12.

## 1.6. CONCLUSÃO

A implementação da reforma de todo o sistema tributário nacional, abrangendo não apenas o consumo, exigirá um extenso trabalho do legislativo em 2024. Os parlamentares ainda devem votar leis complementares destinadas a regulamentar a reforma tributária aprovada em 2023, e alterações na Constituição destinadas à alteração do sistema tributário relativo à renda, por exemplo.

De acordo com o nosso sócio, Paulo Coimbra: “Desde a Assembleia Constituinte de 1988 ninguém duvida da necessidade de uma reforma tributária. Porém, é preciso ter cautela antes de atestar o tamanho do saldo positivo decorrente da promulgação da Emenda Constitucional 132/2023. A reforma da tributação do consumo é um passo significativo, mas demanda parcimônia diante dos seus desafios e potenciais impactos para os contribuintes.

O Congresso Nacional aprovou essa reforma a partir de debates que não condizem com a complexidade que o tema exige. A prejudicialidade desse furor legislativo é perceptível em dois erros de timing. O primeiro equívoco reside no fato de que uma reforma tributária deveria suceder uma reforma administrativa do Estado. Isso permitiria compreender a extensão da burocracia e, assim, formular o sistema tributário

necessário para sustentá-la de maneira eficiente. O segundo erro é que a reforma foi realizada logo após uma pandemia que deixou o Estado mais carente de receitas, e, como diz o ditado, que parece agora esquecido, “não se deve ir com tanta fome ao prato, nem com tanta sede ao pote”. A moderação e o equilíbrio que esse antigo adágio apregoa são virtudes que não condizem com a avidez arrecadatória da União ao longo de 2023, nem com a rapidez da aprovação, nesse ano, da PEC 45/2019.

O exercício do poder constituinte derivado é limitado para que qualquer revisão de normas constitucionais seja objeto de ampla reflexão e questionamento. No entanto, a realização de sessões contínuas, como foi a última do dia 15/12, na Câmara dos Deputados, deturpa a limitação expressa que exige a votação em dois turnos nas duas Casas do Congresso Nacional. Afinal, as limitações do processo legislativo não são meros obstáculos formais, mas sim garantias da estabilidade rígida, como dizem os constitucionalistas, que confere supremacia ao texto constitucional. O atropelamento dos estritos termos desse processo, sobretudo quando se trata de emendas constitucionais, fere a lógica e a primazia da CRFB/88 e, infelizmente, agride a legitimidade democrática da reforma.

Apesar dos atropelos, ao menos merece elogios a retirada, pela Câmara dos Deputados, do mecanismo de premiação dos entes federativos com distribuição maior de receita por eficiência na arrecadação. Mesmo assim, devido à inclusão dessa medida no texto pelo Senado, houve uma onda de aumento de tributos em várias unidades federativas, razão pela qual é possível afirmar que a reforma, mesmo antes de aprovada, já gerou algum aumento da carga tributária. O Senado deu a largada, mas, desta vez, a Câmara não referendou a corrida de arrecadação. Isso só mostra que o caminho para a efetiva simplificação e melhoria do sistema tributário é longo, sujeito a muitas influências e repleto de obstáculos, o que requer atenção e revisão constante.

A complexidade da transição ainda é agravada pela necessária coexistência de legislações distintas, o que exigirá dos contribuintes o entendimento tanto da normativa atual quanto da nova, incluindo as diferentes obrigações acessórias que surgirão inevitavelmente. Ademais, já há quem aponte a possível manutenção do mecanismo de tributação de base sobre base, que, ao aumentar a alíquota efetiva dos tributos, contrapõe os objetivos da reforma. A ideia de simplificação que motivou a aprovação da PEC também pode ser questionada em razão da manutenção da incidência do IPI, de 2027 até 2073, sobre todas as mercadorias concorrentes com as produzidas da Zona Franca de Manaus. Em 2027, quando for implementado o Imposto Seletivo (IS), a CBS e o adicional de IBS (0,1%), lá estará o mesmo IPI de hoje, além do ICMS e do ISS. Estes dois últimos estão incluídos no plano de substituição pelo modelo de tributação do valor agregado (CBS e IBS) e serão extintos em 2033. O IPI, por outro lado, continuará por mais 50 anos.

Assim, apesar das garantias do relator da reforma na Câmara quanto à estabilidade da carga tributária, há incertezas, visto que estimativas de alíquotas em torno de 26% e 27% para CBS e IBS, que assim já estariam dentre as maiores do mundo, também podem se mostrar irrealistas diante dos desafios mencionados. A estranheza dessas alíquotas ainda se avulta diante do fato incontestável de que temos um serviço público que está longe de ser um dos melhores do mundo, em razão da ineficiência do Estado. Assim, se todo dinheiro arrecadado pela Fazenda padece das deficiências e ineficiências da gestão dos recursos públicos do Brasil, a política de cashback que a reforma prevê pode estar fadada ao fracasso, pois pressupõe uma eficiência administrativa que inexistente em nosso País.

Por outro lado, a extrafiscalidade, ao invés do cashback, poderia ser um bom caminho para evitar as agruras da ineficiência do Estado. No entanto, a Reforma, denotando mais uma vez o furor arrecadatário da União, prevê, com o Imposto Seletivo, um mecanismo de desestímulo de comportamentos

considerados nocivos a partir do agravamento da tributação, ao passo que a outra face da extrafiscalidade, voltada ao estímulo de comportamentos desejáveis a partir da atenuação da tributação, foi terminantemente castrada pelo enrijecimento do sistema constitucional tributário. A vedação de alíquotas e regimes diferenciados, que alegadamente se justifica pela má utilização desses mecanismos nos últimos anos, ignora a função que esses poderiam cumprir como instrumentos de política pública. Parece que, nesse aspecto, a reforma “jogou fora o bebê junto com água do banho”. Um remédio auspicioso foi descartado por ter sido administrado sem diagnóstico e sem posologia adequada, enquanto as doenças que ele poderia tratar persistem.

Todos esses cenários problemáticos se agravam em razão da expectativa de regulamentação de cerca de 70 aspectos da EC 132/2023 por meio de lei complementar, o que acresce a incerteza sobre os efeitos da reforma. Isso torna imperativo o acompanhamento de perto de todas as alterações legislativas que virão nos próximos anos. Essa vigilância constante também se revela essencial para compreender as nuances das mudanças e suas implicações práticas, pois somente assim será possível viabilizar a adaptação eficaz dos contribuintes às novas regras, garantindo a conformidade e o melhor planejamento tributário em face da nova realidade jurídica que se instaura a partir de agora.



## 2.

### TRIBUNAIS SUPERIORES

#### 2.1. JULGAMENTOS DO STF EM 2023

##### 2.1.1. DECISÃO DO STF CESSA AUTOMATICAMENTE OS EFEITOS DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO

Os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF), no dia 08/02/2023, decidiram, por unanimidade, pela cessação dos efeitos da coisa julgada material nas relações tributárias de trato continuado. A princípio, não houve modulação dos efeitos, visto que os ministros a negaram por 6 votos a 5. Assim, uma decisão posterior do STF sobre a constitucionalidade do tributo cessa automaticamente os efeitos da decisão anterior, caso ela tenha sido julgada em sentido contrário.

Em relação às decisões em controle difuso de constitucionalidade, objeto do Tema n. 885, o ministro Roberto Barroso sustentou que a decisão do Pleno do STF deve produzir os mesmos efeitos das decisões em sede de controle abstrato, especialmente após a Emenda Constitucional (EC) n. 45/2004 que introduziu o instituto da repercussão geral no ordenamento jurídico brasileiro. Assim, segundo o ministro, “é incontestado que as decisões proferidas em recursos extraordinários com repercussão geral e as proferidas em controle concentrado gradativamente têm adquirido os mesmos efeitos”.

Todavia, o ministro Roberto Barroso negou provimento ao recurso extraordinário (RE) n. 955.227 (Tema n. 885) da União. Isso porque os autos lavrados pela Fazenda em face do contribuinte eram anteriores à decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 15, em que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi considerada constitucional. Quanto ao ponto, ele foi acompanhado por unanimidade pelos demais ministros. Além disso, o ministro reconheceu a constitucionalidade da cessação dos efeitos futuros da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado, sendo também acompanhado pelos demais membros da Suprema Corte.

Por sua vez, em relação ao Tema n. 881, que trata do controle concentrado, o Tribunal, por unanimidade, deu provimento ao RE 949.297 da União. O ministro Edson Fachin asseverou que o juízo definitivo em ADI, ADO e ADC formado pelo Tribunal Pleno do STF tem aptidão para cessar os efeitos futuros da primeira decisão, transitada em julgado e em sentido contrário ao entendimento da Corte Constitucional. Contudo, o ministro arguiu a necessidade de modular os efeitos da decisão, tanto em relação ao Tema n. 881 quanto ao Tema n. 885, para que produza efeitos a partir da publicação da ata de julgamento do acórdão (efeitos *ex nunc*).

Em relação à modulação dos efeitos da decisão, o ministro Edson Fachin foi acompanhado pelos ministros Luiz Fux, Nunes Marques, Ricardo Lewandowski e Dias Toffoli. Contudo, com o voto da ministra Rosa Weber, foi formado o placar de 6 votos a 5 contra a modulação dos efeitos da decisão. Assim, a maioria dos ministros entenderam que a cobrança deve ocorrer a partir de 2007, quando foi julgada a ADI 15. Além da modulação de efeitos, também foi discutido se a cobrança deverá respeitar as anterioridades anual e nonagesimal. O Tribunal, por 7 votos contra 4, formou maioria pela aplicação das anterioridades anual e nonagesimal, conforme a espécie tributária.

Assim, a Suprema Corte fixou a seguinte: “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”.

No entanto, foram opostos Embargos de Declaração, por *amici curiae* e pelo contribuinte, com pedido de modulação de efeitos das teses fixadas em sede de repercussão geral (Temas nº 881 e 885). O Min. Relator, Roberto Barroso, proferiu voto pelo não conhecimento dos embargos de declaração, sob fundamento de ausência de omissão, obscuridade ou contradição. O placar estava 7 a 2, para acolher o voto proferido pelo Relator. O Min. Luiz Fux pediu o destaque, de modo que a contagem de votos será reiniciada. Na sessão em que houve o pedido de destaque, a Min. Rosa Weber proferiu voto antecipado, em que acompanhou o relator. Após o pedido de vista do Min. Luiz Fux, o julgamento foi suspenso, sem previsão para ser retomado.

Para nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, “não há dúvidas de que uma nova decisão sobre a constitucionalidade de um determinado tributo que outrora foi considerado inconstitucional, em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade, cria um novo parâmetro jurídico e, por isso, a sua aplicação deve observar os princípios da irretroatividade, anterioridade anual e nonagesimal, conforme cada espécie tributária. Além disso, é importante destacar que a referida decisão não rescinde a coisa julgada, mas cessa a sua eficácia temporal e prospectiva”.

Ele complementa que “quanto a esse ponto, o STF já se manifestou no Recurso Extraordinário n. 730.462, Tema 733, de relatoria do ministro Teori Zavascki, entendendo que a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de ato normativo não rescinde automaticamente as decisões anteriores com entendimento diverso. Na ocasião, o ministro assentou que para desconstituir a sentença transitada em julgado é necessária a propositura de ação rescisória própria. Tal situação é diversa da que foi analisada pelo STF nos Temas n. 881 e 885, que tratam da eficácia futura das decisões e cujos efeitos anteriores ao novel posicionamento jurisprudencial há de ser considerados como válidos, sob pena de subverter a segurança jurídica e a legítima expectativa gerada pelo Poder Judiciário”.

Por fim, “quanto à modulação dos efeitos da decisão, é lamentável o posicionamento formado pela Suprema Corte. É importante lembrar que os ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) já haviam se manifestado a respeito desse tema. A tese firmada no Tema Repetitivo n. 340 estabelece que posterior manifestação do STF em sentido contrário à decisão transitada em julgado não pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada. Nessa toada, havia fundamentos suficientes para que os ministros, em prol da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima do contribuinte e da previsibilidade, modulassem os efeitos da decisão”.

#### 2.1.2. STF VALIDA INCIDÊNCIA DO ICMS-DIFAL NO LOCAL DE ENTRADA FÍSICA DE MERCADORIA

Foi divulgada, no dia 08 de fevereiro de 2023, decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI nº 7.158 que declarou constitucional o § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, com redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022. O dispositivo em análise considera como Estado destinatário e ente competente para cobrança do diferencial de alíquota do ICMS aquele em que efetivamente ocorrer a en-

trada física da mercadoria ou o fim da prestação do serviço. O tema é relevante para operações realizadas mediante *leasing*, por exemplo.

O Min. Luís Roberto Barroso entendeu que o legislador complementar buscou apenas distribuir melhor o produto da arrecadação do ICMS, de modo a atenuar o conflito entre Estados produtores e consumidores, contribuindo para o equilíbrio federativo. A Lei Complementar fixou como sujeito ativo do ICMS-DIFAL o Estado em que ocorrer a entrada física da mercadoria, quando outro for o Estado de estabelecimento ou domicílio do adquirente jurídico da mercadoria. Ainda segundo o Min. Barroso, com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015 – que instituiu o DIFAL –, houve a preocupação de garantir também aos Estados onde estão consumidores parte da arrecadação proveniente das operações destinadas a não contribuintes.

No entanto, o Governador do Distrito Federal alegou na inicial que o dispositivo legal contraria reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que seria necessário um negócio jurídico que transferisse a propriedade jurídica da mercadoria para caracterização do fato gerador do ICMS. O argumento levantado é de que a simples circulação física da mercadoria não é suficiente para verificação do fato gerador e, por conseguinte, para a definição do sujeito ativo do imposto.

No julgamento do Tema nº 520 de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o sujeito ativo do ICMS-Importação deve ser definido conforme o critério do destinatário jurídico dos produtos importados, ainda que a destinação física seja para Estado distinto de onde está localizado o adquirente jurídico. Na oportunidade, o relator do acórdão afirmou que: *“tendo em conta que o dinamismo das relações comerciais não comporta a imposição da entrada física da mercadoria no estabelecimento adquirente-importador para configurar a circulação de mercadoria”*. Nessa linha interpretativa, declarou inconstitucional, sem redução de texto, o art. 11, I, ‘d’ da Lei Complementar nº 87/96.

Noutra oportunidade, no julgamento da ADC nº 49, o relator do acórdão afirmou, de forma incisivamente que: “a hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. A operação somente pode ser tributada quando envolve essa transferência, a qual não pode ser apenas física e econômica, mas também jurídica”.

Por outro lado, no caso da ADI nº 7.158 julgada em fevereiro de 2023, o Min. Barroso argumenta que o § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996 não teria promovido a dissociação entre a circulação jurídica e a circulação física. A circulação jurídica continuaria constituindo pressuposto para o nascimento da obrigação tributária; assim, segundo o ministro, o dispositivo legal apenas estaria fixado o sujeito ativo do imposto.

Onofre Alves Batista Júnior, sócio nominal do CCBA, ressalta que “o art. 11, § 7º da LCP 87/96 e a decisão do STF que o julgou constitucional merecem atenção, principalmente, daqueles contribuintes que realizam vendas a não contribuintes destinando a mercadoria a estabelecimento ou domicílio diferente do estabelecimento do adquirente jurídico da mercadoria, como acontece nos casos de arrendamento mercantil ou *leasing*, por exemplo”.

### 2.1.3. STF AFASTA PIS/COFINS SOBRE RECEITA DE FRETE PARA *TRADING COMPANIES*

No dia 17/02/2023, ao finalizar o julgamento dos embargos de divergência interpostos no RE 1.367.071, o Plenário do Supremo Tribunal Federal formou maioria para afastar a cobrança de PIS/COFINS sobre receitas obtidas pela venda do serviço de frete para *trading companies*, para fins de exportação de mercadorias. O STF negou provimento ao recurso interposto pela Fazenda e confirmou o acórdão julgado em maio do ano passado favoravelmente ao contribuinte.

A operadora de transporte que pleiteou o reconhecimento da imunidade atua com o fretamento de cargas em geral e defendeu a aplicação do art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição

da República de 1988, sobre as receitas recebidas pela prestação do serviço de frete para *trading companies*, sociedades exportadoras com fins específicos de exportação. Os serviços prestados pela operadora abrangem o transporte, em território nacional, de mercadorias destinadas à exportação, até Recintos Especiais para Despachos Aduaneiros de Exportação (REDEX), portos marítimos e portos secos.

Para a contribuinte, a imunidade do art. 149, § 2º, da Lei Maior se aplica a *todas* as receitas decorrentes da operação de exportação, da qual o frete é parte indissociável. Contudo, esse não foi o entendimento proferido pelo Tribunal de origem, que decidiu que não há previsão constitucional ou legal para afastar a incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre as receitas recebidas por operadores de transporte em razão de serviços contratados por *trading companies*.

Já no Supremo Tribunal Federal, nos embargos de divergência que interpôs, a União sustentou que existia divergência entre o entendimento das Primeira e Segunda turmas do STF quanto a aplicação da imunidade prevista no art. 149, §2º, inc. I, da Constituição de 1988, às receitas provenientes da prestação de serviços de frete, em território nacional, de mercadorias destinadas à exportação.

A União defendeu também que o acórdão recorrido contrariava decisões proferidas pela Segunda Turma, nos julgamentos dos RE 1.213.762-AgR e RE 1.039.830-ED-AgR. Em ambos, a Turma unanimemente entendeu que a imunidade das exportações prevista no art. 149, §2º, da Constituição não abrange receitas advindas do serviço de transporte rodoviário, em território nacional, de mercadorias destinadas à exportação.

O voto vencedor foi proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, que explicou que o Pretório Excelso, no julgamento do Tema 674, entendeu que a imunidade trazida a lume foi prevista de forma genérica para englobar todas as receitas de exportação, sem diferenciação entre exportações diretas e indiretas que se caracterizem pela participação negocial de *trading companies*.

O ministro ressaltou, todavia, que o caso julgado em sede de repercussão geral é diferente do que se encontra em apreciação, pois neste se trata especificamente da incidência de contribuições sociais sobre receitas decorrentes da comercialização do *serviço de frete* para empresas comerciais exportadoras intermediárias, visando a exportação de mercadorias. Apesar da distinção entre os casos, o entendimento *superado* no Tema 674 foi exatamente o de que para se ter direito à imunidade tributária, não poderia ocorrer intermediação de terceiros, isto é, a exportação teria que ser sempre direta para reconhecer a imunidade.

Acompanhada pelos ministros Dias Toffoli, Edson Fachin, Roberto Barroso, Luiz Fux e Rosa Weber, a tese vencedora afirma que a imunidade prevista no art. 149, §2º, inc. I, da Constituição de 1988, abarca tanto o produto da venda efetuada no exterior, como qualquer receita proveniente da exportação, *inclusive o frete*. A tese considera a jurisprudência histórica do STF, que aplica uma hermenêutica atenta aos sentidos teleológico e finalístico das imunidades, bem como daquela, cujo fundamento axiológico reside nos princípios da tributação no destino e da não exportação de tributos.

Por essas razões, um dos pontos nevrálgicos do voto do Ministro Alexandre de Moraes é a afirmação categórica de que “o escopo da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF é a desoneração da carga tributária sobre transações comerciais que envolvam a venda para o exterior, evitando-se a indesejada exportação de tributos, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas e o desenvolvimento nacional”. Nesse sentido, tem-se também os fundamentos da tese firmada no Tema 283, de relatoria da Ministra Rosa Weber, e no Tema 674, que foram adotados como suficientes para assegurar que as receitas provenientes de serviços de frete prestados para *trading companies* também sejam consideradas imunes.



Ao contrário, o Ministro Ricardo Lewandowski, cujo voto foi vencido, deu provimento aos embargos de divergência opostos pela União, negando, assim, o recurso extraordinário do contribuinte que fora provido pela Primeira Turma, sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes. O entendimento do relator foi no sentido de que a imunidade do art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição se dirige às receitas que decorrem diretamente da exportação, não abrangendo, por conseguinte, o frete. Nisso foi acompanhado pelos ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Nunes Marques e André Mendonça.

Para nosso sócio nominal, Onofre Batista, “o Ministro Alexandre de Moraes, que proferiu o voto vencedor, apresentou divergência corretíssima em relação ao entendimento do Ministro Relator, Ricardo Lewandowski. A hermenêutica que o Supremo Tribunal Federal aplica historicamente às imunidades compreende que essas, sendo normas denegatórias da competência tributária, lastreiam-se e conferem concretude a princípios constitucionais e, no caso em apreço, à técnica da tributação no destino e ao “princípio da não exportação de tributos”. É evidente, pois, que o preço pago pelo frete contém a carga tributária que incidiu sobre ele; carga esta que será repassada para as cadeias seguintes da exportação, seja ela direta ou indireta, como é o caso daquelas realizadas por *trading companies*. Se isso ocorre, pela não aplicação da imunidade prevista no art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição de 1988, frustra-se todo o arcabouço constitucional, que exaustivamente buscou afastar a carga tributária das cadeias de exportação”.

#### 2.1.4. STF: NOVO JULGADO REFORÇA A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O CONCEITO DE SERVIÇOS

Em 22 de fevereiro de 2023, a Suprema Corte finalizou o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5869 e reconheceu a constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a cessão de uso de espaços em cemitérios. Os ministros, por unanimidade, acompanharam o voto do ministro relator, Gilmar Mendes.

A Lei Complementar (LC) n. 157/2016, em seu art. 3º, incluiu na lista de serviços anexa à LC n. 116 de 2003 o subitem 25.05 – cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento. Em razão disso, a Associação Cemitérios e Crematórios do Brasil – ACEMBRA ajuizou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, para que a norma que incluiu a “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento” à lista de serviços sujeitos à incidência do ISSQN fosse declarada inconstitucional.

Em seus argumentos, a autora sustentou pela impossibilidade da incidência da referida exação sobre a cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento. A referida cessão *“jamais poderia ser enquadrada como fato gerador do ISS, pois nitidamente não tem natureza de serviço, mas tão somente uma obrigação de dar/disponibilizar o espaço cedido, de forma que o item 25.05 da lista anexa à LC 116/03 viola frontalmente o inciso III do art. 156 da Constituição Federal”*. Ademais, afirmou que deveria ser aplicado ao caso, por entender que há similaridade, o teor da Súmula Vinculante n. 31, cuja tese objetiva estabeleceu a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre operações de bens móveis, no qual há obrigação de dar e não de fazer.

Em razão da adoção do rito prescrito no art. 12 da Lei n. 9.868/1999, o relator solicitou, além da prestação de informações por parte do Senado Federal, a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República em relação ao tema. Tanto o Advogado-Geral da União quanto o Procurador-Geral da República sustentaram pela constitucionalidade da referida exação. Segundo eles, conforme informações presidenciais, com a inclusão do subitem 25.05 no anexo da LC n. 116/2003 o que se busca é a tributação dos *“serviços de guarda, segurança e manutenção da inviolabilidade de cadáveres e restos mortais humanos depositados em determinados espaços do cemitério”*.

De acordo com o min. relator Gilmar Mendes, em que pese o item 25 (serviços funerários) ser minucioso ao descrever os serviços que estão no campo de incidência do ISSQN, anteriormente não havia menção expressa sobre a guarda de restos mortais. Diante disso, a LC n. 157/2016 preencheu essa lacuna. Para o ministro, a cessão de espaço em cemitério para inumação está intrinsecamente ligada à custódia de cadáveres. Desse modo, consignou que a “cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento” não pode se reduzir a uma mera obrigação de dar, como se locação pura de espaço físico fosse. Portanto, não há razão para atrair a *ratio decidendi* da Súmula Vinculante n. 31, haja vista que a referida atividade também envolve a custódia e a conservação dos restos mortais.

Para nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, “essa decisão deixa claro que a que a jurisprudência realmente está abandonando a obrigação de fazer como critério único para determinar a incidência do ISS. Assim, para um planejamento seguro de suas atividades, os contribuintes devem considerar a interpretação da Suprema Corte quanto aos critérios fixados para que se defina a competência tributária. Em razão das complexidades contemporâneas, e que aumentam com o natural avanço tecnológico, há operações que combinam uma obrigação de dar com uma obrigação de fazer, gerando incertezas, tal qual como no caso da cessão de uso de espaços em cemitérios. Portanto, não é seguro concluir que a natureza da obrigação é suficiente para determinar se incide ISS ou do ICMS, por exemplo. Nessa toada, tratando-se de atividade mista constante na lista anexa à LC n. 116/2003, a jurisprudência da Suprema Corte vem adotando o critério de conferir primazia ao prescrito no diploma legal para a definição do campo de incidência da exação tributária”.

## 2.1.5. STF: JULGAMENTOS SOBRE BENEFÍCIOS EM OPERAÇÕES ENVOLVENDO COMBUSTÍVEIS

No dia 28/02/2023, o Supremo Tribunal Federal (STF) encerrou o julgamento da ADI 7.036 e declarou a inconstitucionalidade da parte do §2º da cláusula 21ª do Convênio ICMS 110/07 que impedia a suspensão e o diferimento do lançamento do ICMS nas vendas de combustíveis (EAC e B100) para a Zona Franca de Manaus (ZFM). O voto vencedor foi o do Ministro Dias Toffoli, que divergiu do relator, Ministro Nunes Marques, no que foi acompanhado pelos outros nove ministros da Corte. Todavia, o STF manteve a interrupção do benefício fiscal nas vendas desses combustíveis para Áreas de Livre Comércio (ALC).

A controvérsia foi discutida no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.036, ajuizada pelo Partido Democrático Trabalhista (PDT), com pedido de medida cautelar, em que se questionava os §§2º e 3º da cláusula 21ª do Convênio ICMS 110, de 28 de setembro de 2007. Todavia, no decorrer do julgamento, o cerne da questão se circunscreveu a uma parte do §2º, que determinava a interrupção do diferimento ou da suspensão do lançamento do ICMS, nas operações internas ou interestaduais com etanol anidro combustível (EAC) ou biodiesel (B100), se a saída desses produtos fosse “isenta ou não tributada”, ainda que esses fossem destinados para a Zona Franca de Manaus e para as Áreas de Livre Comércio.

Para fins de contextualização da problemática discutida pelo Pretório Excelso, cabe explicar que *gasolina C*, vendida pelas distribuidoras de combustíveis, resulta da mistura da gasolina A com o etanol anidro combustível (EAC); bem como, o *óleo diesel B* resulta da mistura do biodiesel B100 com o óleo diesel A. O ICMS incide sobre o EAC e sobre o biodiesel B100, que são vendidos pelas usinas e destilarias para as distribuidoras; ao passo que a *gasolina C* e o *óleo diesel B* estão sujeitos ao regime da substituição tributária progressiva. O lançamento do ICMS sobre o EAC e o B100 pode ser diferido ou suspenso para o momento da saída da *gasolina C* e do *óleo diesel B*, segundo prevê a cláusula 21ª do Convênio ICMS nº 110/07.

Em seu voto, o Ministro Dias Toffoli explicou que o §2º da cláusula 21ª do Convênio ICMS 110/2007 estipulou que, se existir isenção ou não tributação, na saída do EAC ou do B100, mesmo se a saída for para a ZFM ou ALC, deve ser encerrado o diferimento ou suspensão do ICMS. Ainda, o §3º, da mesma cláusula, determinou que, na hipótese do §2º, apesar de existir menção a existência de isenção ou não tributação, a distribuidora que adquirir o EAC ou o B100 deveria pagar o ICMS à unidade federada remetente desses produtos.

O art. 4º do Decreto-Lei 288/2967 determina a equiparação da remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na ZFM à exportação brasileira para território estrangeiro, para todos os efeitos fiscais. O Ministro Dias Toffoli destacou que esse dispositivo abrange o ICMS e constitui benefício fiscal que deve ser mantido, em acordo com o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Paralelamente, a Constituição da República de 1988 estabelece, especificamente para o ICMS, que são imunes as operações que destinam mercadorias para o exterior, como consta em seu art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”. Por conseguinte, tal imunidade se aplica à venda de mercadorias nacionais para consumo ou industrialização na ZFM, que equivalem à exportação para território estrangeiro.

Como inferido, o mencionado Decreto 288/67, que regula a Zona Franca de Manaus, foi recepcionado pela Constituição, por força do art. 40 do ADCT. Por isso, o STF, ao julgar o RE 592891, com repercussão geral reconhecida (Tema 322), declarou que a ZFM é uma área detentora de regime jurídico-tributário especialíssimo, que a equipara a território estrangeiro. Por essas razões, o Ministro Dias Toffoli foi categórico ao afirmar que as operações interestaduais que remetem EAC e B100 para a ZFM são imunes ao ICMS. Concluiu, portanto, que os §§ 2º e 3º da cláusula 21ª do Convênio ICMS nº 110/07 violam a Constituição de 1988 nesse ponto.

Porém, o Ministro entendeu que o art. 40 do ADCT não se aplica às demais Áreas de Livre Comércio, mas tão somente à ZFM. Nisso reside a divergência em relação ao entendimento do Ministro Nunes Marques, que declarava a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º da cláusula 21ª do Convênio ICMS 110/2007, abrangendo tanto a ZFM como as ALC. Sendo assim, o Plenário, seguindo o voto do Ministro Dias Toffoli, declarou a inconstitucionalidade apenas da expressão “para a Zona Franca de Manaus”, constante do §2º da cláusula 21ª do Convênio ICMS nº 110/2007.

Para o sócio do CCBA, Filipe Piazzzi, o entendimento capitaneado pelo Ministro Dias Toffoli é correto, pois atende aos desígnios constitucionais da ZFM, mas deveria abranger outras ALC. Para ele “a ZFM foi criada com o objetivo de realizar a missão desenvolvimentista prevista no art. 1º do referido Decreto-Lei 288/67, qual seja: a criação, no interior da Amazônia, de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que possibilitem o desenvolvimento daquela região do País. Com a recepção expressa desse Decreto-Lei pela Constituição Cidadã, por via do art. 40 do ADCT, a missão da ZFM se vinculou à realização de dois objetivos fundamentais da República: a garantia do desenvolvimento nacional, visto que tal desenvolvimento não é possível sem que as regiões do País se cresçam conjuntamente; e a redução das desigualdades sociais e regionais, que ainda maculam a realidade nacional. Contudo algumas ALC são, inclusive, equiparadas à ZFM, por expressa previsão legal, como é o caso das **Áreas de Livre Comércio de Boa Vista e Bonfim (RR)**. Em casos como esse, é **inconstitucional a incidência do ICMS, por força da imunidade** do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CRFB/88”.

#### 2.1.6. STF AFASTA IR SOBRE BENS TRIBUTADOS POR ITCMD

No dia 01/03/2023, foi publicado o acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF), no âmbito do ARE 1387761, em que restou decidido que a União não pode exigir o Imposto de Renda

(IR) sobre o ganho de capital decorrente da valorização de bens transmitidos por herança ou doação. O fundamento foi de que a incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e do IR caracterizaria dupla tributação, uma vez que os Estados e a União estariam tributando o valor dos bens de herança ou doação, propriamente dito, bem como o ganho de capital advindo da valorização de tais bens, respectivamente.

A União sustenta que a exigência de IR não caracteriza uma tributação dupla, haja vista que o fato gerador da obrigação não consiste na transmissão dos bens objeto da herança ou da doação. Sustenta, ainda, que a cobrança diz respeito tão somente ao ganho de capital decorrente da valorização que, na realidade fática, já havia ocorrido anteriormente, mas que é devidamente apurada e passa a ser devida no momento da transferência dos bens.

No acórdão do ARE 1.387.761, o ministro relator, Roberto Barroso, entende que não se deve admitir a incidência do IR nos moldes defendidos pela Fazenda, em que restaria configurada a bitributação. Na ocasião, o ministro fez alusão à repartição de competência tributária, inerente ao federalismo. Para o magistrado *“o desenho constitucional encerra um modelo que visa a impedir que uma mesma materialidade venha a concentrar mais de uma incidência de impostos por um mesmo ente (vedação ao bis in idem) ou por entes diversos (vedação à bitributação)”*.

A ministra Carmen Lúcia divergiu do entendimento majoritário, proferido pelo ministro relator, e apresentou voto favorável à União. Segundo a ministra, não há uma inovação sobre o fato gerador do IR, nem determinação de incidência deste tributo sobre a doação ou a herança. *“Trata-se, apenas, da definição do momento para a apuração do ganho de capital tributável.”* A magistrada afirma que, diante disso, não há bitributação ou invasão de competência dos Estados para tributar a transmissão causa mortis ou a doação de bens e direitos. Contudo, este entendimento da ministra não veio a prevalecer.

A questão também foi discutida no RE 943.075, em que o ministro relator, Nunes Marques, reproduziu trecho da decisão do Colegiado de origem que reconhece a impossibilidade da incidência concomitante do ITCMD e do IR. No entanto, não procedeu ao julgamento de mérito, sob fundamento de que eventual discussão sobre a ocorrência de bitributação exige a reinterpretação de norma infraconstitucional, vedada em recurso extraordinário.

Nosso sócio, Onofre Batista, comenta que “a bitributação é resultado de um conflito de competência tributária entre dois entes. Esse fenômeno representa uma afronta direta ao texto constitucional, ao passo que o artigo 154, I da Carta estabelece que a competência da União para instituir impostos deve observar o requisito da não cumulatividade, bem como os impostos que disponham de fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais tributos discriminados no próprio texto constitucional. A exigência do IR sobre ganho de capital proveniente da valorização de bens transmitidos por herança ou doação representa uma evidente inconstitucionalidade pois viola a repartição da competência tributária e, conseqüentemente, o princípio do pacto federativo, além de representar uma sobrecarga tributária aos contribuintes.”

#### 2.1.7. STF ANALISARÁ SE A TUSD/TUST COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA

No dia 03/03/2023, o Supremo Tribunal Federal (STF), ratificou a tutela cautelar que suspendeu a eficácia do art. 2º da Lei Complementar nº 194/2022, que inclui o inciso X no art. 10 da Lei Kandir. Essa norma estabelece a não incidência do ICMS sobre os “serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica”, cujas tarifas são conhecidas como TUST e TUSD. A tutela cautelar havia sido concedida na ADI nº 7195 foi deferida *ad referendum* do Plenário da Corte.



Na Medida Cautelar, o Ministro Relator Luiz Fux reconheceu que o Legislativo Federal extrapolou os limites constitucionais previstos para regular questões relativas ao ICMS. Em suas palavras, “a CRFB, em seu art. 155, II e § 3º, bem como no art. 34, § 9º do ADCT, disciplinou a questão, atestando a incidência da exação sobre total das operações e não do montante relativo ao exclusivo consumo do bem, no caso, da energia elétrica”. Nesse particular, a norma federal não poderia limitar a competência dos Estados, sob pena de atentar contra o federalismo fiscal.

O Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal (CONPEG), por sua vez, recorda que a matéria não foi objeto do acordo homologado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, na sessão virtual de 14 de dezembro de 2022, no âmbito da ADI de nº 7.191 e da ADPF de nº 984. Essas ações de controle concentrado de constitucionalidade, em síntese, tratam da possibilidade de instituição de alíquotas de ICMS sobre bens essenciais, especificamente sobre os combustíveis, em patamar superior ao das operações em geral, em razão da LC nº 192/2022. O referido acordo reconheceu, dentre outros pontos, que o CONFAZ é o órgão legítimo para a implementar a monofasia e a uniformidade da alíquota do ICMS dos combustíveis indicados pelo Congresso Nacional no art. 2º da LC nº 192/22. Ademais, restou acordado que o CONFAZ concorda que o Diesel, o GLP e o gás natural são bens essenciais. Especificamente sobre a controvérsia da inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS, de fato, foi consignado que os representantes da União não se opõem a concessão de medida cautelar nos autos da ADI 7.195, que trata do art. 2º da LC nº 194/2022. Assim, nesses termos, bem como considerando a estimativa de que os Estados deixem de arrecadar 16 bilhões de reais por semestre, a cautelar foi concedida.

A inclusão ou não da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS incidente sobre operações

com energia elétrica é tema controverso entre os contribuintes e os Fiscos Estaduais. Em razão da divergência jurisprudencial que havia quanto a esse assunto, alguns Recursos Especiais pertinentes foram afetados para julgamento, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática de recursos repetitivos conforme o Tema nº 986.

Recorde-se, o setor elétrico brasileiro é marcado pela existência de 3 (três) atividades básicas: (i) geração; (ii) transmissão e (iii) distribuição de energia elétrica. As atividades de transmissão e de distribuição são desenvolvidas com base em suportes materiais por meio dos quais o fluxo de energia é conduzido da central de geração até as unidades de consumo. De maneira resumida, as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição tem como objetivo assegurar arrecadação de recursos suficientes para a cobertura dos custos da rede básica de energia elétrica.

Assim, a Lei Complementar nº 194/2022, buscando reduzir a tributação sobre o setor, promoveu relevantes alterações no Código Tributário Nacional e na Lei Kandir a fim de reconhecer a energia elétrica – e outras mercadorias – como bem essencial, tendo sido vedada a fixação de alíquotas sobre operações com energia elétrica em patamar superior ao das operações em geral. Além disso, a lei previu a exclusão da TUST e da TUSD da base de cálculo do ICMS incidente nas operações com energia elétrica.

Para Paulo Coimbra, nosso sócio fundador, “a questão é preocupante, visto que a lei complementar expressamente fixou a não incidência do ICMS sobre o valor da TUST e da TUSD. A previsão normativa consiste em genuína norma geral em matéria de legislação tributária e, ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS, cumpre o seu papel constitucional adrede previsto. De fato, a Lei Complementar nº 194/2022 buscou pôr termo ao conflito existente entre os contribuintes e as Fazendas Estaduais, consolidando o entendimento que vinha sendo reconhecido pelo STJ.”

Ademais, ele ressalta que “a decisão cautelar concedida passa a impressão de que o parlamento não teria mais legitimidade para definir os contornos das bases tributáveis, sequer em Lei Complementar. Assistimos, na preocupante onda do consequencialismo, uma inversão, reversão e eversão da lógica: limites constitucionais ao poder de tributar passam a tutelar não os particulares, mas às necessidades arrecadatórias dos Estados. Vamos acompanhar atentamente a evolução do tema.”

#### 2.1.8. STF CONFIRMA CAUTELAR QUE REESTABELECE ALÍQUOTAS DE PIS/COFINS

No dia 08/03/2023, o ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Ricardo Lewandowski, determinou a suspensão de decisões liminares que permitiam os contribuintes o recolhimento de PIS/Cofins sobre receitas financeiras mediante aplicação de alíquota reduzida. O ato normativo (Decreto nº 11.374/2023) de autoria do atual presidente da república, Luiz Inácio Lula da Silva, revogou o Decreto nº 11.322/2022 do ex-vice-presidente da República, Hamilton Mourão, que reduzia pela metade as alíquotas das contribuições.

Nesse liame, com base no princípio da noventena, os contribuintes alegam que a majoração das alíquotas do PIS e da Cofins somente poderiam produzir efeitos 90 dias após a publicação do Decreto nº 11.374/2023. Diante desse cenário, em 03/02/2022, o governo federal ajuizou no STF a ADC (Ação Declaratória de Constitucionalidade) nº 84 para solicitar a suspensão das decisões judiciais que permitiam o contribuinte recolher PIS/Cofins mediante aplicação de alíquotas reduzidas de 0,33% e 2%, respectivamente, assim como reconhecer a validade do Decreto nº 11.374.

Em medida cautelar na ADC nº 84, o Ministro Ricardo Lewandowski defende que “o Decreto 11.374/2023 não pode ser equiparado a instituição ou aumento de tributo e, por isso, não viola os princípios da segurança jurídica e da não surpresa, na medida em que o contribuinte já experimentava, desde 2015, a

*incidência das alíquotas de 0,65% e 4%. Destarte, não há falar em quebra da previsibilidade ou que o contribuinte foi pego desprevenido.”* De acordo com o ministro, o cenário apresentado não evidencia o reestabelecimento de alíquotas das contribuições, tendo em vista que os valores expressos no Decreto nº 11.374 já eram pagos pelo contribuinte desde 2015.

O Ministro Lewandowski acrescenta que o Decreto nº 11.322/2022 entraria em vigor apenas em 1º de janeiro de 2023 e, por isso, não chegou a ser aplicado ao caso concreto, de modo que não houve um dia útil que possibilitasse o auferimento de receita financeira, *“como não ocorreu o fato gerador, o contribuinte não adquiriu o direito de se submeter ao regime fiscal que jamais entrou em vigência.”*

No entanto, no dia 08/05/2023, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) confirmou medida cautelar que restabeleceu aumento de alíquotas de PIS/Cofins. O referendo da cautelar ocorreu na ADC (Ação Declaratória de Constitucionalidade) nº 84, em que se discute a validade e aplicação do Decreto nº 11.374/2023. O Tribunal referendou a decisão liminar e validou o Decreto supracitado, que revoga o Decreto nº 11.322/2022, do ex-vice-presidente da República, Hamilton Mourão, o qual reduzia pela metade as alíquotas das contribuições do PIS e da Cofins. O mérito da ADC ainda não foi julgado.

Nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, comenta que “o início imediato da vigência do Decreto nº 11.374/2023 representa violação ao princípio constitucional da anterioridade nonagesimal, garantia constitucional que tem por finalidade resguardar a previsibilidade das cobranças tributárias, permitindo o planejamento financeiro adequado por parte dos contribuintes. A partir do momento em que foi concedida a redução de alíquotas de PIS/Cofins sobre receitas financeiras, cria-se a legítima expectativa de redução do ônus tributário em relação aos fatos geradores ocorridos nos próximos períodos de apuração. O reestabelecimento da situação anterior importa

em majoração da carga tributária, de forma que, em consonância com a lógica constitucional, somente deve produzir efeitos após decorrido o prazo de 90 dias após a publicação do Decreto para PIS. Nesse sentido, já se posicionou o STF, ao julgar caso concreto caracterizado como majoração indireta da tributação, no bojo da ADI 7181.”

Paulo Coimbra conclui que “o Tribunal, ao referendar a liminar em favor do início imediato da vigência do Decreto nº 11.374/2023, flexibilizou o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal de maneira pouco cuidadosa. Destaque-se que os planos de aumento da arrecadação do Estado devem observância aos princípios que regem o ordenamento jurídico, em proteção aos contribuintes e à segurança jurídica”.

#### 2.1.9. STF FIXA TESE SOBRE O FUNRURAL

No dia 15/03/2023, os ministros do STF (Supremo Tribunal Federal), no âmbito do RE 700.922, fixaram, por unanimidade dos votos, a tese que reconhece a constitucionalidade da contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural) devida pelo produtor rural pessoa jurídica. O julgamento foi encerrado em 16/12/2022, no plenário virtual, mas, devido à falta de consenso, a tese ainda estava em aberto.

O RE 700.922 (*Leading Case* do Tema 651) foi movido pela União contra acórdão da Primeira Turma do TRF da 4ª Região, que declarou a inconstitucionalidade da contribuição à seguridade social incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, devida pelo empregador rural pessoa jurídica, conforme prevista no artigo 25, incisos I e II, da Lei n. 8.870/1994. O Tribunal de origem considerou a existência de uma nova fonte de custeio da seguridade social. Os ministros do Supremo, por vez, firmaram entendimento favorável à União ao declarar a constitucionalidade do artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994.

De acordo com o Plenário, a base de cálculo da contribuição devida à seguridade social pelo empregador – pessoa jurídica – que trabalha com produção rural é a receita bruta proveniente de sua comercialização. Isso portanto se equivale ao conceito de faturamento disposto no art. 195, I, da CR/88, dessa forma, sustentam que não se caracteriza nova fonte de custeio. O ministro Alexandre de Moraes, redator do acórdão, incorporou ao texto da tese as sugestões apresentadas pelo ministro Dias Toffoli, sendo reputado como constitucional a exigência da contribuição ao Funrural apenas com a EC 20/1998, conforme apresentado a seguir:

*“I- É inconstitucional a contribuição à seguridade social a cargo do empregador rural pessoa jurídica incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção prevista no artigo 25, I e II, da Lei 8.870/1994, na redação anterior à Emenda Constitucional número 20/1998. II- É constitucional a contribuição à seguridade social a cargo do empregador rural pessoa jurídica incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção prevista no artigo 25, I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei 10.256/2001. III- É constitucional a contribuição dedicada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) de que trata o artigo 25, § 1º, da Lei 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei 10.256/2001”*

Para o sócio fundador do CCBA, Paulo Coimbra, “essas discussões já passaram pelo julgamento do STF em outras oportunidades. Especialmente quanto à tese de *bis in idem* na cobrança de duas contribuições sociais sobre a mesma base de cálculo – contribuição ao Funrural e à Cofins -, é de se lamentar o posicionamento do Pretório. É evidente que a convalidação da contribuição nesses moldes promove maior ônus aos agroindustriais se comparados aos industriais, em nítida violação ao tratamento isonômico exigido pela Constituição Federal”. Em relação à recorrência das discussões do STF sobre o tema, ressalta o julgamento da ADI 4395, que decidiu pela

constitucionalidade da contribuição devida pela pessoa física, oportunidade em que foi declarada a inconstitucionalidade do dispositivo que estabelecia a sub-rogação das empresas adquirentes: “Acertada a decisão, quanto à inconstitucionalidade do instituto da sub-rogação, em plena consonância com os princípios da segurança jurídica, legalidade e proteção da confiança legítima do contribuinte. Destaca-se, ainda, a complexidade fática do instituto, do ponto de vista das empresas adquirentes, até então incumbidas do enorme ônus decorrente da obrigação, considerando as dificuldades relativas ao controle e operacionalização do recolhimento.”

#### 2.1.10. STF DECLARA INCONSTITUCIONAL A MULTA POR COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA

No dia 17/03/2023, o STF (Supremo Tribunal Federal), por maioria de votos, declarou inconstitucional o §17º do art. 74 da Lei 9.430/1996, que estabelece a multa “automática” de 50% pela não homologação do pleito de compensação tributária. O tema foi apreciado no âmbito da ADI 4.905 e do RE 796.939, relatadas pelos ministros Gilmar Mendes e Edson Fachin, respectivamente. Em sua minuta de voto, o ministro Gilmar Mendes manifestou o entendimento de que a multa ofende ao direito de petição e ao princípio da proporcionalidade. Nesse particular, para demonstrar a importância do referido princípio e a necessidade de sua observância pelos legisladores e aplicadores da lei, destaca trechos da obra Direito Tributário Sancionador, de nosso sócio fundador, Paulo Coimbra.

A CNI (Confederação Nacional da Indústria), autora da ADI 4.905, aponta que a multa se aplica aos contribuintes pela simples não homologação do pedido de compensação. Assim, a multa configura uma punição ao simples exercício do direito de petição, independente de dolo ou fraude, o que não é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro. Assim, a CNI argumenta que a multa isolada de 50% desestimula os contribuintes a exercerem o direito de petição aos poderes públi-

cos e de recuperar valores recolhidos indevidamente. Tal efeito configura, portanto, violação ao direito fundamental de petição, previsto no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a” da CR/88. O dispositivo estabelece que é reservado a todos o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, independente do pagamento de taxas. Por outro lado, alegou a União, que não haveria violação ao direito fundamental de petição, tendo em vista que este se concretiza quando do pedido de compensação, momento anterior à aplicação da multa.

Na ADI 4.905, o ministro relator, Gilmar Mendes, considerou que a aplicação da multa isolada em razão da não homologação de declaração de compensação, sem que seja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, fere o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade. Nesse sentido, o ministro declarou a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/96 e, por arrastamento, o inciso I do §1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021.

Em relação à proporcionalidade, o ministro relator afirma que *“há um arsenal de multas à disposição da Receita Federal do Brasil para sancionar condutas indevidas do sujeito passivo atinentes à declaração de compensação tais como, as previstas para o caso de falsidade, sonegação, fraude ou conluio.”* Assim, a norma não atende ao teste da necessidade, subprincípio da proporcionalidade, por existirem outros mecanismos menos gravosos ao contribuinte. O ministro destaca, ainda, que a norma também não atende ao subprincípio da adequação, visto que não coíbe “fraudes, falsidades ou abuso de direito, uma vez que tais condutas não fazem parte do antecedente da norma sancionatória”.

No RE 796.939, *leading case* do tema de repercussão geral nº 736, o ministro Edson Fachin, por sua vez, propôs a fixação da seguinte tese: “é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”. Para



o magistrado, não existe correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, já que este é um legítimo exercício do direito de petição do contribuinte.

Sobre o tema, Paulo Coimbra recorda que “o fisco transfere o ônus da adequada apuração tributária para os contribuintes. Como a eles cabe o dever de apurar e lançar o tributo de forma autônoma, entendemos que os contribuintes também devem ter autonomia para buscar a recuperação dos valores recolhidos indevidamente de maneira espontânea. Nesse sentido, correto o entendimento do STF, visto que o pedido administrativo para compensação dos créditos deve ser entendido como exercício de boa-fé de um direito. A autocompensação é uma necessária contraface ao autolancamento”.

Ele complementa destacando que “a não homologação de uma compensação enseja na aplicação dos consectários legais, inclusive da multa de mora. Assim, a aplicação da multa automática de 50% resulta em incidência de múltiplas penalidades. Essa multa, de fato, tinha o propósito de intimidar o contribuinte, forçando-o a deixar de exercer seu direito de compensar e de exercer seu direito de petição assegurado constitucionalmente. A dupla incidência em casos de compensações não homologadas representa sancção política para coagir o contribuinte. Nesse contexto, se o exercício do direito à autocompensação, materializado mediante direito de petição, não pode genericamente ensejar a aplicação de pena de 50%, com muito mais razão se revela despropositada a aplicação, também genérica e apriorística, da multa de 150%. Falsidade, dolo, simulação, e outras condutas reprováveis, que são necessariamente pressupostas à imposição de penalidades (especialmente as mais gravosas), jamais podem ser presumidas! Há de se separar o joio do trigo!”

A questão da multa de 50% foi abordada no artigo “O Dever de Colaboração do Contribuinte e os Direitos de Petição e à Autocomposição”, de Paulo Coimbra, publicado no livro “Direitos Fundamentais dos Contribuintes: homenagem ao jurista Gilmar Ferreira Mendes”.

## 2.1.II. STF CONCLUI O JULGAMENTO DA ADC 49

Em 12/04/2023, os ministros do Supremo Tribunal Federal, em plenário virtual, concluíram a apresentação de votos do julgamento dos embargos de declaração na Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 49. Apesar da unanimidade quanto à necessidade de se modular os efeitos da decisão, os ministros divergiram quanto ao momento da sua aplicação, resultando na suspensão do julgamento. No dia 19/04/2023, o julgamento foi concluído com a proclamação do resultado em sessão presencial, oportunidade em que o STF firmou o entendimento de que a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, nos termos do voto do ministro relator, Edson Fachin. A discussão pautou-se, para além da modulação de efeitos, na possibilidade de aproveitamento e transferência de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) entre estabelecimentos do mesmo titular.

Para a Corte, a não incidência do ICMS em operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não é fundamento para se exigir dos contribuintes qualquer estorno de créditos da operação anterior, em respeito ao princípio da não-cumulatividade. Os ministros também consignaram que essa situação não se amolda aos casos de anulação dos créditos em razão de isenção ou não incidência, previstos no art. 155, §2º, II, “b”, da CRFB/88.

Recorde-se, a discussão no âmbito da ADC nº 49 tratou da constitucionalidade da incidência de ICMS sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, inclusive no caso desses estabelecimentos se localizarem em estados distintos. Por unanimidade, em 16/04/2021, a Corte entendeu serem inconstitucionais os dispositivos da Lei Kandir (Lei Complementar nº 86/96) que determinam a incidência do imposto nessas circunstâncias e consideram autônomos os estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Após a decisão, o estado do Rio Grande do Norte opôs embargos de declaração, requerendo a modulação dos efeitos da decisão, para que tenha validade apenas a partir do exercício financeiro subsequente à conclusão do julgamento. Segundo a embargante, também há omissão no acórdão quanto à abrangência da declaração de inconstitucionalidade da autonomia dos estabelecimentos, prevista no art. 11, §3º, II da Lei Complementar nº 87/96. Assim, o estado do Rio Grande do Norte pleiteou o reconhecimento da autonomia dos estabelecimentos somente no que se refere ao contorno fático debatido na ADC 49, bem como requereu a validade de todas as operações realizadas e não contestadas judicialmente até a data do julgamento da ADC.

O ministro relator, Edson Fachin, votou para que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro seguinte (2024), ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a publicação da ata de julgamento do mérito. O ministro também consignou que se o prazo for exaurido sem a regulamentação da transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de procederem com a transferência.

O Ministro Dias Toffoli, ao apresentar divergência, votou para que a decisão tenha eficácia somente após 18 meses da publicação da ata de julgamento dos embargos de declaração, com ressalvas às ações judiciais propostas até a publicação da ata de julgamento do mérito, caso os sujeitos passivos tenham optado em não realizar o destaque e recolher o ICMS. Para Toffoli, a transferência de créditos deve ser regulamentada por lei complementar.

Para a nossa sócia Alice Jorge, “é importante destacar que a divergência foi somente em relação aos termos e prazos da modulação de efeitos. A necessidade de suspender os efeitos da decisão, bem como o entendimento de que o art. 11, §3º, II da Lei Complementar nº 87/96 não foi declarado integralmen-

te inconstitucional, sendo apenas afastado como fundamento para a exigência do ICMS em transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, foram reconhecidos nos votos do relator e da divergência. Com a proclamação final do resultado, a decisão produzirá efeitos a partir do início do exercício financeiro seguinte (2024). Cabe destacar que o resultado do julgamento foi positivo, pois mantém o entendimento de que a exigência de estorno de créditos não se aplica em caso de não incidência fática, decorrente da ausência de realização de operação tributável pelo contribuinte. A transferência entre estabelecimentos de mesmo titular não é uma operação relevante sob o ponto de vista do ICMS e, portanto, não enseja nem a incidência do imposto nem o dever de estorno de créditos por operações anteriores.”

#### 2.1.12. STF: COBRANÇA DO ISSQN NO LOCAL DO TOMADOR DE SERVIÇOS

No dia 03/06/2023 o Supremo Tribunal Federal (STF) finalizou o julgamento em que se discute o local de recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre planos de saúde e serviços financeiros, no âmbito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5.835 e 5.862 e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 499. Por 8 votos a 1, a Corte decidiu que o local de cobrança do ISS é o município em que se encontra o prestador do serviço.

A Suprema Corte, nos termos do voto do Ministro Relator, Alexandre de Moraes, formou maioria para declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei Complementar 157/2016 e do artigo 14 da Lei Complementar 175/2020, bem como, por arrastamento, dos artigos 2º, 3º, 6º, 9º, 10 e 13 da Lei Complementar 175/2020 que determinam a cobrança do ISS de determinados serviços no local do tomador. Com isso, o entendimento da Corte é de que o tributo deve ser pago no local em que se encontra o prestador de serviços.

O ministro relator confirmou os efeitos da Medida Cautelar deferida na Ação Direta 5.835, em 2018, e declarou que a LC 157/2016 resulta em insegurança jurídica, visto que não tratou com clareza sobre o conceito de tomador de serviços. Para o ministro, “a ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldade na aplicação da Lei Complementar Federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas”, bem como resultando, eventualmente, em bitributação.

Especificamente sobre a definição do tomador de serviços, recorde-se, a Lei Complementar 175/2020, pretendeu realizar tal definição para alguns serviços. No caso dos planos de saúde, previstos no inciso XXIII do art. 3º da LC 116/2003, o tomador de serviços foi definido como a pessoa física beneficiária vinculada à operadora por meio de convênio ou contrato. Lado outro, para os serviços financeiros indicados no art. 3º, §8º, da LC 116/2003, o tomador será o primeiro titular do cartão. Ressalta-se que essa definição é imprescindível para a identificação do município competente para arrecadar e cobrar o tributo.

Mesmo com esses apontamentos, os autores das ações alegaram inconsistências pela falta de clareza acerca do domicílio da pessoa física beneficiária ou do primeiro titular do cartão, podendo ser o do cadastro do cliente, ou o domicílio civil, ou mesmo o seu domicílio fiscal. Assim, o ministro consignou que as lacunas deixadas pelas leis contribuem para um ambiente de “potencial conflito fiscal”, visto que as normas municipais podem prever critérios distintos.

Para nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, “o julgamento do STF corretamente observou, em conjunto, a necessidade de proteção da segurança jurídica e da estabilidade entre os entes federados, em prestígio ao federalismo. A segurança jurídica, enquanto princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, exige que a ação estatal seja dotada de previsibilidade.

Por mais desejável que possa ser o reconhecimento da competência do município de destino (ou seja, do local do tomador do serviço), enquanto uma tendência global, as normas declaradas inconstitucionais contribuem para a um ambiente de incertezas, guerra fiscal e bitributação. Inclusive, esse é um dos grandes desafios da reforma tributária. No lugar de uma reforma constitucional e ampla, deveríamos caminhar com reformas pontuais e infraconstitucionais para o aperfeiçoamento do sistema já existente e consolidado durante décadas em nossa jurisprudência”.

#### 2.1.13. STF: PUBLICADO ACÓRDÃO ACERCA DA INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS

Publicado o acórdão da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) ao apreciar o Tema de Repercussão Geral 372. No caso, discutiu-se a incidência das contribuições ao PIS e da Cofins sobre as receitas financeiras das instituições financeiras. O Tribunal, por maioria de votos, fixou a seguinte tese: “as receitas brutas operacionais decorrentes da atividade empresarial típica das instituições financeiras integram a base de cálculo PIS/COFINS cobrado em face daquelas ante a Lei nº 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalvadas as exclusões e deduções legalmente prescritas”.

A principal discussão gira em torno da previsão na legislação tributária de não incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas financeiras das empresas em geral. Tais receitas, por não decorrerem da atividade, não configuram “faturamento”, conceito previsto no artigo 195, I, “b”, da CRFB/88. O referido artigo prevê a incidência das contribuições sociais sobre a “receita ou faturamento”. Percebe-se que a Constituição, ao outorgar competência à União para instituir as referidas contribuições, utilizou um conceito de direito privado.

Para os contribuintes, “o conceito de faturamento definido pela Lei Complementar nº 70/91 é o produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços, isto é, o mesmo esta-

belecido no artigo 44, inciso I, da Lei nº 4.506/64”. A União, ao considerar as receitas financeiras, as variações cambiais e as variações monetárias ativas como receita bruta operacional das instituições financeiras, por serem fruto da atividade financeira, estaria confundindo receitas financeiras, que não integram o faturamento, com receita bruta operacional.

No julgamento do Tema 372, cujo *leading case* é o Recurso Extraordinário 609.096, o Ministro Relator Ricardo Lewandowski, acolheu a referida tese, sustentando que o conceito de faturamento não envolve a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, concluindo que apenas devem ser consideradas receitas aquelas oriundas de venda de mercadorias e/ou de serviços.

Não obstante, o Ministro Dias Toffoli divergiu do relator, por entender que as contribuições devem incidir sobre as atividades empresariais típicas, em aplicação semelhante à decisão do RE 400.479. Sendo assim, no caso dos bancos, as contribuições ao PIS/Cofins devem incidir sobre as receitas financeiras.

O Voto do Ministro Dias Toffoli foi seguido pelos demais ministros, de forma que o julgamento foi finalizado com o placar de 8x1.

Assim, prevaleceu o entendimento de que o conceito de faturamento está ligado à ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, independentemente de sua natureza ou classificação contábil. O voto do Ministro Dias Toffoli aponta que “inexiste dúvida de que coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, afóra a custódia referida nesse dispositivo, demandam um fazer humano ou, ao menos, ensejam uma utilidade”.

Para nosso sócio, Onofre Alves Batista Júnior, “muita disputa, doutrinária e jurisprudencial, permeou a definição do que seria “faturamento”, especialmente quando o conceito deveria ser aplicado ao resultado financeiro de atividades que não se conformam perfeitamente a uma obrigação de dar ou de fazer (como no caso das receitas financeiras). O Supremo Tribunal

Federal, em outras oportunidades, definiu que o conceito de faturamento estava atrelado a receita oriunda da comercialização de mercadorias ou serviços, o que, no caso do tema 372, não configuraria o fato gerador das contribuições sociais. Contudo, prevaleceu um entendimento mais amplo de faturamento, similar ao que tem ocorrido nas discussões sobre as obrigações de fazer, referente ao ISSQN (como nos RE nº 592.905/SC e o RE nº 547.245/SC), para incluir todo e qualquer tipo de entrada de receitas provenientes das atividades típicas, sem considerar a sua real natureza.”

#### 2.1.14. STF SUSPENDE PROCESSOS SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DO TERÇO CONSTITUCIONAL

Em 26/06/2023, o Supremo Tribunal Federal (STF) suspendeu todos os processos judiciais e administrativos em tramitação que discutem a natureza jurídica do terço constitucional de férias, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal, por afetação do Tema de Repercussão Geral nº 985. A ordem de sobrestamento foi proferida pelo Ministro André Mendonça, em decisão monocrática no Recurso Extraordinário 1.072.485, o qual aguarda o julgamento de embargos de declaração para a modulação de efeitos.

O pedido de sobrestamento dos processos acerca do terço constitucional foi realizado pela Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT), com fundamento no artigo 1.035, §5º do Código de Processo Civil. Sustenta a ABAT que os Tribunais Regionais Federais estariam aplicando a tese fixada no julgamento, sem a observância da possibilidade de modulação de efeitos quanto aos fatos geradores ocorridos antes do julgamento. Diante desse cenário, a tramitação dos processos violaria o princípio da isonomia e da livre concorrência, podendo vir a gerar danos irreversíveis às empresas que discutem o tema, no âmbito judicial ou administrativo, resultando em um contexto de insegurança jurídica.



Recorde-se, no julgamento acerca do terço constitucional de férias houve uma alteração de jurisprudência em relação ao que havia sido decidido pelo STJ, no bojo do Tema Repetitivo 479. No julgamento, restou decidido pela modulação de efeitos relativos aos fatos geradores ocorridos antes do julgamento proferido pelo STF. O Min. André Mendonça reiterou o caráter excepcional da ordem de suspensão e confirmou o alcance da decisão aos processos administrativos, em primazia ao princípio da segurança jurídica. Com isso, o ministro pretende impedir que os órgãos jurisdicionais profiram decisões divergentes ao apreciar o mesmo assunto.

Para nosso sócio, Onofre Alves Batista Júnior, “a suspensão dos processos em todo o Brasil foi acertadíssima, considerando que é bastante provável que haja uma modulação de efeitos no STF, no que tange ao julgamento das contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias. Tendo em vista a mudança de posicionamento em relação à jurisprudência anteriormente exarada pelo STJ, esperamos a aplicação do julgamento *ex nunc* – para os fatos geradores ocorridos após a fixação da tese pelo Supremo. Assim, é imperioso que suspendam processos tributários até que haja definição sobre a modulação. Do contrário, resultaria em mais incertezas, em clara violação aos princípios da proteção da boa-fé e da segurança jurídica.”

#### 2.1.15. STF: PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO IMPEDE AJUIZAMENTO DE AÇÃO PENAL

Em 15/08/2023, o Supremo Tribunal Federal (STF) finalizou o julgamento da ADI 4.273, em que se discute a suspensão e a extinção da punibilidade tributária na hipótese de adesão a parcelamento. O Tribunal, por unanimidade, declarou constitucional os dispositivos que suspendem a punibilidade de crimes contra a ordem tributária, enquanto durar o parcelamento, e a extinção da pretensão punitiva nos casos de quitação integral da dívida.

A ação, proposta pela Procuradoria-Geral da República, trata da inconstitucionalidade dos dispositivos das Leis 11.941/2009 e 10.684/2003 que asseguram ao contribuinte a suspensão ou a extinção da punibilidade em crimes tributários nos casos em que os débitos forem objeto de parcelamento ou de pagamento integral. Argumenta a advocacia da União que a medida despenalizadora demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação de receitas, em detrimento da aplicação da sanção penal.

Para o Relator, Ministro Nunes Marques, o parcelamento e o pagamento integral dos créditos tributários além de exercerem função de reparar o dano causado ao erário, constituem incremento à arrecadação estatal. Para o ministro, as causas suspensivas e extintivas de punibilidade estão em plena harmonia com os objetivos fundamentais da República e com a tutela do sistema penal-tributário, tendo em vista os princípios da intervenção mínima, da essencialidade e da proporcionalidade.

Os outros dez ministros da Suprema Corte acompanharam o relator, considerando as hipóteses de suspensão e extinção como medidas constitucionais e que estão de acordo com o objetivo de proteção aos bens jurídicos do ordenamento jurídico.

Para nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, “é preciso enaltecer a decisão, que assegura o caráter subsidiário do ordenamento penal como *ultima ratio legis*. A norma fundamental assegura que, nos casos em que se apure crime, é dever do Estado impor a condenação menos gravosa ao contribuinte e que menos intervém em sua esfera jurídica, por aplicação dos princípios da proibição ao excesso, da necessidade, da adequação e da eficácia. Em outros termos, não há a predominância do direito penal sobre questões que podem ser solucionadas por medidas menos danosas, como nos casos em que o débito tributário é suspenso por razão de acordo de parcelamento, e, ainda mais, quando a dívida é paga. Nessas circunstâncias, não mais existe a condição punível pelo Estado.”

## 2.1.16. STF RECONHECE REPERCUSSÃO GERAL DA RESTITUIÇÃO EM VIA JUDICIAL

Em 22/08/2023, foi finalizado o julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF) RE 1.420.691, *leading case* do Tema de Repercussão Geral nº 1.262. O Tribunal, por unanimidade, fixou a seguinte tese: “Não se mostra admissível a restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial, sendo indispensável a observância do regime constitucional de precatórios, nos termos do art. 100 da Constituição Federal.”

O mandado de segurança é a via processual adequada para a verificação de um direito líquido e certo lesado ou ameaçado. Após o reconhecimento por decisão judicial transitada em julgado, o contribuinte adquire o direito de reaver os tributos indevidamente pagos, obedecida a regra da prescrição quinquenal, isto é, desde os 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento da ação.

A restituição do indébito tributário encontra respaldo legal no art. 165 do Código Tributário Nacional, que garante ao sujeito passivo o direito à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de pagamento. No caso a ser analisado pelo STF, a Procuradoria Geral da República (PGFN) argumenta que a restituição administrativa do indébito fere a regra constitucional prevista no art. 100 da Constituição Federal, que determina que os pagamentos devidos pela Fazenda Nacional devem seguir, exclusivamente, a ordem cronológica de apresentação dos precatórios.

A Ministra Rosa Weber, em voto a favor da afetação do recurso em sede de repercussão geral, afirmou a relevância social e econômica da questão suscitada. A ministra, presidente do STF, ainda destacou que o tema possui expressivo potencial de multiplicidade e propôs a fixação da seguinte tese: “Não se mostra admissível a restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial, sendo indispensável a observância do regime constitucional de precatórios, nos termos do art. 100 da Constituição Federal.”

No mérito, a Ministra Relatora se posicionou pela obrigatoriedade do pagamento mediante precatórios dos valores devidos pela Fazenda Pública no período entre a data da impletação do mandado de segurança e a efetiva implementação da ordem concessiva, em observância ao regime de precatórios. Os demais ministros acompanharam o voto da Ministra Rosa Weber.

Para o nosso sócio, Onofre Batista, “Não faz sentido cobrar tributos de quem tem créditos com decisão transitada em julgado. Essa é uma ofensa à moralidade e à eficiência administrativa. A compensação ou a autocompensação são a contraface do dever de autolançar. Exigir o regime de precatórios nessa situação peculiar é um absurdo e apenas promove o pagamento de valores em velocidades distintas entre duas pessoas reciprocamente credoras e devedoras. Seria uma ofensa à ideia de justiça.”

#### 2.1.17. STF RECONHECE REPERCUSSÃO GERAL EM CASO DE ICMS-DIFAL

Em 22/08/2023, foi finalizado o julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a afetação do RE 1.426.271 como *leading case* do Tema 1.266. O julgamento reconheceu estarem presentes os critérios para definição da repercussão geral sobre a aplicação do princípio da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do ICMS-DIFAL em operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto.

A Repercussão Geral constitui um critério de aceitação para o exame de recurso extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal (STF), conforme estabelecido no artigo 102, § 3º, da Constituição Federal de 1988 e no artigo 1.035 do Código de Processo Civil de 2015. Para que seja declarada a repercussão geral, o recorrente deve evidenciar que as questões constitucionais debatidas no caso possuem relevância nos âmbitos econômico, político, social ou jurídico, a fim de que o tribunal possa analisar o recurso sob essa sistemática. Alternativamente, o recorrente pode demonstrar que a decisão recorrida con-

traria súmula ou jurisprudência dominante do STF, cenário no qual a existência da repercussão geral é presumida.

No recurso extraordinário de origem, o contribuinte se opõe à incidência do ICMS-DIFAL em operações com não contribuintes, pessoas físicas, foi introduzida por meio da publicação da Lei Complementar 190 de 4 de janeiro de 2022, a qual vem sendo aplicada pelos entes estaduais desde março de 2022. Fundamenta que a cobrança não obedeceu à anterioridade anual e nonagesimal, previstas no Artigo 150, inciso III, “a” e “b” da Constituição Federal. Sendo assim, pleiteia que o ICMS DIFAL em questão seja exigido somente a partir de 1º de janeiro de 2023.

A ministra relatora Rosa Weber abriu a votação pela existência de repercussão geral na questão constitucional, destacando que o Tribunal identificou 411 recursos semelhantes em trâmite na Presidência, evidenciando a repercussão jurídica, social e econômica. Os demais ministros, por unanimidade, também reconheceram a repercussão geral da matéria, com exceção dos ministros Roberto Barroso e Cármen Lúcia, que não se manifestaram.

Para o nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, “a incidência do DIFAL em operações com não contribuintes, se analisada tecnicamente pelos princípios da anterioridade, deve surtir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte ao da publicação, ou seja, janeiro de 2023. Assim esperamos que a Suprema Corte declare inconstitucional as legislações estaduais que instituem a cobrança sem a observância deste marco temporal.”

## 2.1.18. STF E CARF: NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR

Em 12/09/2023, o Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade, acolheu parcialmente os segundos Embargos de Declaração ao Recurso Extraordinário n. 816.830, representativo do Tema de Repercussão Geral n. 801, para retirar da ementa do acórdão embargado menção à natureza jurídica da contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar).

A contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) foi instituída pela Lei 8.315/92 com o objetivo de fomentar o ensino da formação profissional rural, integrando o Sistema “S”. A incidência da contribuição foi inicialmente prevista sobre a folha de pagamentos e, a partir da alteração promovida pela Lei 8.540/92, a contribuição passou a incidir sobre a receita bruta da produção agrícola.

No julgamento do RE 816.830, *leading case* do Tema n. 801, o contribuinte discute a (in)constitucionalidade da incidência do tributo sobre a receita bruta, trazida pela Lei 8.540/95. Sustenta que, como o Senar possui a mesma natureza jurídica do Senai e do Senac – compondo o Sistema “S” -, a contribuição destinada ao Senar deveria também incidir sobre a folha de pagamentos, conforme disposto no art. 240 da Constituição de 1988.

O Tribunal, no julgamento do recurso extraordinário de origem, decidiu, em unanimidade, pela constitucionalidade da contribuição e fixou a seguinte tese: “É constitucional a contribuição destinada ao Senar incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01”.

Na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário, o Ministro Relator Dias Toffoli sustentou, em seu voto, que a natureza jurídica da contribuição ao Senar é de uma “contribuição social geral”, o que ocasionou a oposição de embargos de declaração pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

O argumento fazendário opostos nos Embargos de Declaração foi de que a natureza jurídica da contribuição ao Senar não foi objeto do recurso originário, e o Tribunal incorreu em contradição e obscuridade. Sustenta que a natureza jurídica da contribuição ao Senar pode ser classificada como contribuição de categoria profissional e econômica ou uma contribuição social geral e, apesar da fundamentação dos votos proferidos

pelos ministros classificarem a contribuição ao Senar como contribuição social geral, este não seria objeto do julgamento.

Para a Fazenda, o Tribunal extrapolou o objeto de julgamento, repercutindo na definição da não incidência da contribuição para empresas no setor de exportações. O Min. Edson Fachin, que acompanhou o relator, à época, apresentou ressalva em seu voto, a fim de que a definição da natureza jurídica da Contribuição ao SENAR como contribuição social geral fosse trasladada para os fundamentos da decisão. Contudo, o Min. Fachin não foi acompanhado pelos demais membros da Corte. Por isso, essa discussão sobre a natureza jurídica da Contribuição ao SENAR foi considerada incidental, *obiter dictum*, não sendo, portanto, vinculante.

Por isso, seguindo a mesma linha, no julgamento dos embargos declaratórios do SENAR e da União, a Suprema Corte acompanhou o Min. Relator que, em seu voto, ressaltou o caráter incidental, de “*simples obiter dictum*”, da discussão sobre a natureza jurídica da Contribuição ao SENAR e sobre as repercussões disso em relação à imunidade das receitas de exportação prevista no §2º, inc. I, da CRFB/88. O Relator afirmou expressamente que o seu entendimento sobre a natureza da contribuição “não possui caráter vinculante”. Por esta razão, acolheu parcialmente os dois embargos declaratórios, excluindo a menção à natureza jurídica da Contribuição ao SENAR da ementa do acórdão embargado.

Por outro lado, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em 08/08/2023, afastou a incidência de contribuições ao Senar incidentes sobre a comercialização da produção rural destinada à exportação. O entendimento foi de que as receitas de exportação estão abarcadas pela imunidade destinada às contribuições sociais, prevista no art. 149 da Constituição Federal de 1988, incluindo a Contribuição destinada ao Senar.

No Processo Administrativo n. 11060.003427/2009-18 discutiu-se a desoneração das exportações garantida às contribuições sociais em geral, devido à imunidade do art. 149,

CRFB/88. O CARF entendeu, favoravelmente ao contribuinte, que a mesma imunidade, conferida pela Constituição às contribuições sociais, aplica-se à contribuição destinada ao Senar, não devendo incidir os tributos sobre a receita de exportação.

Em relação a tal julgado, comenta o nosso sócio fundador, Paulo Coimbra: “A imunidade sobre as exportações foi uma opção clara do constituinte originário e derivado de desonerar os produtos e serviços brasileiros no mercado externo, sendo prevista para contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, §2º, I), para o ICMS (art. 155, §2º, X, “a”) e para o ISS (art. 156, §3º, II). Entendemos que o posicionamento do CARF foi acertado, em prol da segurança jurídica e do princípio da previsibilidade, bem como conferiu à matéria o tratamento mais coerente, tendo em vista o julgamento do Supremo no RE 816.830. Posição diferente não poderia ser esperada, visto que Tribunal Administrativo não possui competência para apreciar a (in)constitucionalidade da lei, devendo fazer deferência aos julgamentos do Tribunal Superior competente e observar os limites constitucionais para incidência das contribuições. Por outro lado, ressaltamos a importância de acompanhar o deslinde do julgamento do Recurso Extraordinário no Tema 801 de RG, tem gerado repercussões na análise dessa questão correlata às exportações.”

Posteriormente, em 26/09/2023, a 2ª Turma da CSRF entendeu que a Contribuição ao SENAR, sendo uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, incide sobre as receitas de exportação, não se aplicando a estas a imunidade do art. 149 da Constituição. A decisão desfavorável ao contribuinte ocorreu por cinco votos a três e contradiz posicionamentos anteriores do CARF, além de contrastar com a posição do STF expressa no início de setembro durante o julgamento do Tema 801 da Repercussão Geral.

O Recurso Voluntário foi julgado em 2021 pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF. A Turma Ordinária, tal como a DRJ, entendeu que a Contribuição ao SENAR



é uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, de modo que não se aplicava a ela a denegação de competência – imunidade – prevista no inc. I, §2º, do art. 149 da Constituição de 1988 (CRFB/88). Esse dispositivo determina que as receitas decorrentes de exportação são imunes apenas às contribuições sociais e às contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDes). Diante do acórdão desfavorável, o contribuinte interpôs Recurso Especial perante a CSRF.

Inicialmente, o caso foi pautado para julgamento no dia 04/09/2023, mas o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso pediu vista para examinar o acórdão proferido pelo STF no Tema 801. O julgamento permaneceu suspenso até a sessão do dia 26/09/2023, ocasião em que a 2ª Turma da CSRF negou provimento à demanda recursal e manteve o entendimento exarado pela DRJ e ratificado pela Turma Ordinária. Por cinco votos a três, prevaleceu a posição do relator, conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que entendeu que a natureza jurídica da Contribuição ao SENAR é de contribuição de interesse das categorias ou econômicas, às quais não se aplica a imunidade das receitas de exportação. A denegação do recurso especial do contribuinte tem relação com o provimento da Suprema Corte no referido tema de repercussão geral.

Para nosso sócio, Onofre Batista, a falta de uma definição clara por parte do STF criou um ambiente favorável ao aumento dos litígios tributários. Para ele, “a incerteza sobre a natureza jurídica da completa e definitiva do STF pode alimentar controvérsias e resultar em Contribuição ao SENAR gera constante insegurança para os contribuintes e órgãos fiscais, prejudicando a segurança jurídica. O mencionado julgamento da CSRF, que terminou com cinco votos a três, demonstra a falta de consenso sobre o assunto e ilustra como a ausência de uma orientação mais litígios, minando a estabilidade do sistema tributário nacional. Por isso, a ressalva apresentada pelo Ministro Edson Fachin em seu voto de 2022 devia ter sido acolhida pela Corte, a fim de transladar a definição da Contribuição ao

SENAR como contribuição social para os fundamentos do acórdão, pacificando as dúvidas sobre a imunidade das receitas de exportação obtidas pelos produtores rurais”.

#### 2.1.19. STF: JULGAMENTO SOBRE ISENÇÃO DE OPERAÇÕES COM PETRÓLEO NA ZFM É SUSPENSO

No dia 22/09/2023, foi iniciado o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.239, que questiona a constitucionalidade do art. 8º da Lei 14.183/2021, que excluiu as operações com petróleo e derivados do regime de isenção do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) previsto para a Zona Franca de Manaus (ZFM).

O Decreto-Lei 288/67, que instituiu a Zona Franca de Manaus, foi recepcionado pela Constituição da República de 1988, por força do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 592.891, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 322), declarou que a ZFM consubstancia área detentora de regime jurídico especialíssimo, que a equipara a território estrangeiro, com o objetivo de realizar a missão desenvolvimentista designada no art. 1º do referido Decreto 288/67, ou seja, a criação, no interior da Amazônia, de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que possibilitem o desenvolvimento daquela região do País.

A Lei 14.183/2021, em seu art. 8º, alterou os arts. 3º, 4º e 10 do supramencionado Decreto-Lei 288/67, de modo a excluir as operações com petróleo e derivados do regime de isenção do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) previsto na Zona Franca de Manaus (ZFM). Além disso, a alteração do §1º do art. 3º do Decreto-Lei 288/67 excepcionou as seguintes mercadorias da referida isenção fiscal: armas e munições; fumo; bebidas alcoólicas; automóveis de passageiros; petróleo, lubrificantes e combustíveis

líquidos e gasosos derivados de petróleo; e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 7.239 foi ajuizada pelo Partido Cidadania Nacional, que sustentou a inconstitucionalidade formal e material do art. 8º da Lei 14.183/2021. Este dispositivo constituiria violação ao ditame constitucional de redução das desigualdades sociais e regionais e ao regime constitucional conferido à ZFM com vistas ao desenvolvimento social e econômico da região. Ademais disso, o Cidadania defende que o art. 10, II, da Lei nº 14.183/2021 contraria o princípio da anterioridade tributária previsto no art. 150, III, b, da CF/1988, ao estabelecer que a revogação da isenção começa a produzir efeitos “a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação”.

O Ministro Relator, Luís Roberto Barroso, ao proferir o seu voto, destacou que o Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento da ADI 2.399, definiu que o art. 40 do ADCT representa um obstáculo constitucional a toda política que, de algum modo, possa implicar o esvaziamento do estímulo de desenvolvimento da ZFM e daquela região do País. Desta forma, segundo o entendimento do Ministro, é vedado ao legislador infraconstitucional adotar medidas que impliquem a redução do quadro fiscal favorecido da ZFM.

Por outro lado, o Ministro fez menção à redação original do Decreto-Lei 288/1967, que, em seu art. 37, dispõe expressamente que o tratamento tributário da ZFM não se aplica a operações de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo. Desta forma, proferiu voto pela constitucionalidade do art. 8º da Lei 14.183/2021, uma vez que a exclusão das operações que envolvem petróleo e derivados, tendo sido prevista desde a plena instalação da Zona Franca de Manaus, não implica o esvaziamento do estímulo de desenvolvimento da região. Após o voto do Min. Roberto Barroso, 26/09/2023, o Ministro Alexandre de Moraes pediu vista e proferiu voto-*visita*, em que acompanha o relator. Em 10/11/2023, o julgamento

foi novamente suspenso, em decorrência de pedido de vista do Ministro Dias Toffoli.

Para o nosso sócio, Onofre Batista, “o art. 8º da Lei 14.183/2021 viola o art. 40 do ADCT, pois cria diferenciações entre as empresas do setor de combustíveis, lubrificantes e petróleo em relação àquelas que atuam com outras mercadorias na ZFM. A ZFM possui status constitucional especialíssimo, conforme reconheceu o STF ao julgar o Tema 322, de modo que leis ordinárias não podem restringir quaisquer benefícios concedidos para aquela região. Nessa linha, a Constituição, em seu art. 3º, incs. II e III, prevê, dentre os objetivos fundamentais da República, a promoção do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades existentes entre as suas diversas regiões, bem como a erradicação da pobreza e da marginalização. Portanto, a disposição do art. 37 do Decreto-Lei 288/1967 de que as operações com petróleo e derivados não estariam abrangidas nos incentivos da ZFM não pode se sobressair à previsão constitucional de que a concessão de incentivos à região deve ser promovida, a fim de maximizar os objetivos fundamentais da República e promover o desenvolvimento regional das regiões do país historicamente desfavorecidas”.

#### 2.1.20. STF: DISCUSSÃO SOBRE *STOCK OPTIONS* É INFRACONSTITUCIONAL

Em 25/09/2023, foi publicado, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o acórdão do julgamento do Agravo Interno no Recurso Extraordinário n. 1.436.593, em que se discutiu a natureza jurídica do plano de opção de compra de ações, denominado *stock option plan* para fins de caracterização da incidência das contribuições previdenciárias e do imposto de renda. A Suprema Corte, por unanimidade, negou provimento ao Agravo Interno por entender se tratar de matéria infraconstitucional. Desse modo, a decisão final sobre o assunto será do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no bojo dos Recursos

Especiais nrs. 2.069.644, 2.070.059 (em segredo de justiça) e 2.074.564, que poderão ser julgados sob o rito de repetitivos.

Em uma das modalidades mais comuns, o plano de opção de compra de ações (*stock options*) pode ser oferecido para os empregados ou administradores de uma empresa e garante, ao titular, o direito de exercício da compra das ações da empresa a um valor pré-determinado, em um período futuro. O objetivo das *stock options* é estimular a fidelização dos empregados, administradores e diretores à empresa, ao lhes facultar que se tornem acionistas da companhia e, portanto, também interessados no seu resultado.

Nos autos do RE nº 1.436.593, apreciado pelo STF, debateu-se a natureza jurídica dos planos de *stock options*. A controvérsia se originou da lavratura de auto de infração pela Receita Federal do Brasil (RFB), no qual atribuiu-se às vantagens obtidas pelos empregados em operações envolvendo *stock options* a natureza remuneratória. O fisco entendeu que os valores correspondem a remuneração pelo trabalho prestado na constância da relação empregatícia, incluindo valores relativos ao plano de opção de compra de ações da empresa na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O contribuinte, em sua defesa, argumentou que o plano é de natureza mercantil, e não remuneratória, sendo um plano de investimento no mercado de opção de compra de ações da companhia. A empresa alega que, na realidade, o plano consiste na materialização de um contrato bilateral e oneroso, em que o funcionário possui livre direito de adquirir as ações com o preço pré-fixado, após decorrido o prazo. Argumenta, ainda, que os ganhos eventuais dos colaboradores não estão associados ao contrato de trabalho, havendo, inclusive, o risco de desvalorização das ações e eventual perda de investimento, pelo contratante. Por fim, alega que a inexistência de regulamentação específica dos planos de *stock options* impossibilita a tributação por analogia.

Após a decisão favorável ao contribuinte, proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), o caso foi submetido à análise do Supremo Tribunal Federal. Os ministros firmaram o entendimento de que a controvérsia não alcança estatura constitucional. Assim, por demandar a análise da legislação infraconstitucional, negaram provimento ao agravo em recurso extraordinário, interposto pela União.

Por isso, manteve-se inalterado o acórdão proferido na segunda instância, em que restou decidido que: “A vantagem obtida pelos empregados com o exercício da Opção de Compra de Ações (Stock Option Plans), instituído pela companhia em favor deles, não constitui remuneração, mas sim representa ganho eventual, ou espécie de prêmio ou abono desvinculado do salário, e que não integra o salário de contribuição, razão por que deve ser excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária de responsabilidade da empresa e das contribuições devidas aos terceiros.”

Recorde-se que, em junho de 2023, a Ministra Assusete Magalhães, Presidente da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas do STJ, qualificou três recursos especiais como representativos da controvérsia quanto à natureza jurídica da opção de compra de ações (stock options) outorgadas aos empregados ou administradores de companhias, para fins de análise da incidência de imposto de renda e de contribuições previdenciárias. Considerando que a matéria foi considerada infraconstitucional pelo STF e a possível afetação em via de recursos repetitivos pelo STJ, a palavra final sobre a natureza dos planos de *stock options* caberá ao STJ, o qual está prestes a decidir pela afetação dos REsps 2.069.644/SP, 2.070.059/SP (em segredo de justiça) e 2.074.564/SP, sobre o tema.

Além disso, destaca-se que, em 04/10/2023, o tema foi analisado pela Câmara Superior do Conselho de Recursos Fiscais (CSRF), no julgamento do processo 10825.720410/2018-68. Após empate entre os conselheiros, o colegiado decidiu, por voto de qualidade, pela incidência das contribuições previden-

ciárias sobre *stock options*, sob o entendimento de que a opção de compra de ações constitui remuneração pelo trabalho.

Para o nosso sócio, Paulo Coimbra “entendemos que há matices relevantes envolvendo o tema de *stock options* que podem adquirir um contorno constitucional. Ao analisarmos a matriz constitucional que define a competência da União para tributar e para instituir contribuições previdenciárias, é evidente que a Constituição restringe o poder de tributar ao conceito de remuneração. Portanto, é preciso sempre investigar se determinada parcela recebida é, primeiro, em decorrência do trabalho e, segundo, se teria uma feição remuneratória configurando-se, assim, como um genuíno rendimento do trabalho.”

Acrescenta: “É importante frisar que não é qualquer rendimento, mas somente rendimento do trabalho. Então, além de ensejar um acréscimo patrimonial, precisa decorrer necessariamente do trabalho. Portanto, quando se recebe remuneração decorrente de *stock options*, a investigação crucial que se deve fazer é se o acréscimo patrimonial auferido pelo trabalhador decorre do trabalho ou se decorre de um investimento feito nas ações, ou seja, teria uma origem não no trabalho, mas no capital.”

#### 2.1.21. STF: INCIDE IOF SOBRE MÚTUO SEM PARTICIPAÇÃO DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

Em 09/10/2023, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário 590.186, *leading case* do Tema de Repercussão Geral nº 104. O recurso do contribuinte discute a constitucionalidade da incidência do IOF sobre as operações de crédito originadas de contrato de mútuo financeiro celebrado entre pessoas físicas e/ou jurídicas não pertencentes ao sistema financeiro nacional. O Tribunal, por unanimidade, fixou a tese de que é constitucional a incidência do IOF sobre operações de mútuo sem participação de instituições financeiras.

O Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) encontra previsão no art. 153, inc. V, da Constituição da República de

1988. O dispositivo constitucional estabelece que compete à União Federal instituir impostos sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários. A norma de incidência do IOF está prevista nos arts. 63 a 67 do Código Tributário Nacional.

A controvérsia enfrentada pelo STF no Tema nº 104 decorre de recurso extraordinário interposto pelo contribuinte contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que entendera que a participação de instituição financeira no contrato de mútuo celebrado é irrelevante para a incidência do IOF sobre a operação. No caso concreto, os contratos de mútuo tinham sido firmados entre empresas do mesmo grupo econômico, sem qualquer participação de instituições financeiras.

Por isso, o STF examinou a constitucionalidade do art. 13 da Lei 9.779/99, que, segundo o contribuinte, ampliou a incidência do IOF para abarcar operações de crédito decorrente de contrato de mútuo de recursos financeiros celebrado entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, “segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras”. O IOF estaria incidindo sobre operações estranhas ao sistema financeiro nacional e, por conseguinte, alheias às delimitações constitucionais do tributo.

No recurso extraordinário, o contribuinte sustentou que a Lei 9.779/99, em seu art. 13, ampliou o aspecto subjetivo da norma de incidência do IOF. Por força desse dispositivo, o IOF estaria recaindo sobre transações efetuadas por pessoas jurídicas não pertencentes ao sistema financeiro, o que afrontaria a Constituição. Além disso, o contribuinte argumentou que o contrato de mútuo entre particulares não se confunde com a concessão de crédito. O mútuo, de acordo com os arts. 586 a 592 do Código Civil, é o empréstimo de coisa fungível em que o mutuário deve restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa da mesma espécie. Este contrato não se caracterizaria como operação de crédito sujeita ao IOF.



A Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT), na condição de *amicus curiae*, defendeu que o IOF é um instrumento de competência da União para o exercício da competência privativa de dispor sobre a política cambial e monetária, conforme o art. 22, incs. VI e VII, da Constituição. Desta forma, o alargamento da incidência sobre operações financeiras entre pessoas não caracterizadas como instituições financeiras extrapolaria a função regulatória do IOF, sendo inconstitucional.

No entanto, o Ministro Relator Cristiano Zanin, em seu voto, afirmou que no julgamento da ADI 1.763 a Suprema Corte já entendera que o âmbito constitucional de incidência do IOF seriam as operações de crédito, que não se restringem àquelas praticadas por instituições financeiras. Ademais, apesar de reconhecer a função regulatória do IOF, o Ministro entendeu que esta não é a função exclusiva do tributo. Nesse sentido, entendeu que o mútuo de recursos financeiros, mesmo quando realizado entre particulares, se enquadra no conceito de operação de crédito previsto no inc. V do art. 153 da Constituição.

Por tais razões, o Relator votou pela constitucionalidade da incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, não se restringindo às operações realizadas por instituições financeiras, no que foi acompanhado pelos demais Ministros. A Ministra Rosa Weber não votou. A tese foi fixada nos seguintes termos: “é constitucional a incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, não se restringindo às operações realizadas por instituições financeiras”.

Para o nosso sócio, Onofre Batista, “esta decisão do STF amplia demasiadamente o âmbito de incidência do IOF, vulnerabilizando a especificidade conceitual do inc. V do art. 153 da Constituição. A interpretação sistemática da Lei Maior de-

monstra que o IOF possui natureza eminentemente extrafiscal, o que se depreende da mitigação ao princípio da tipicidade prevista no art. 153, §1º e da exceção à anterioridade disposta no art. 150, §1º, todos da Constituição. Isto posto, ainda que todo tributo logicamente possua uma dimensão arrecadatória, há aqueles, como o IOF, que se justificam pelo carácter regulatório, extrafiscal. Portanto, é inconstitucional a incidência desse imposto sobre quaisquer operações não relacionadas às políticas de crédito, câmbio e seguro próprias à regulação do sistema financeiro nacional. Os contratos de mútuo celebrados entre pessoas jurídicas não financeiras não podem sofrer a incidência do imposto, pois não têm relação com essas políticas e não são abrangidos pela dimensão regulatória irrenunciável do IOF. O art. 13 da Lei 9.779/99, nesse sentido, fere o sentido do conceito de “operações de crédito” do art. 153, inc. V, da Constituição, o qual se refere àquelas realizadas por instituições integrantes do sistema financeiro nacional.”

#### 2.1.22. STF ADIA JULGAMENTO SOBRE LIMITES DAS MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

O Supremo Tribunal Federal (STF), em 03/11/2023, suspendeu o julgamento do tema de repercussão geral nº 487, cujo *leading case* é o Recurso Extraordinário (RE) 640.452, em que se discute o limite das multas por descumprimento de obrigações acessórias. O julgamento teve início em dezembro do ano passado e foi interrompido em razão do pedido de destaque do Ministro Luís Roberto Barroso. Destaca-se o voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli menciona trechos da obra Direito Tributário Sancionador, de nosso sócio fundador, Paulo Coimbra.

No caso, a ação proposta discute a inconstitucionalidade do art. 78, III, “i”, da Lei estadual nº 688/1996 do Estado de Rondônia, que instituiu a multa por descumprimento de obrigações acessórias impondo a penalidade de 40% sobre o valor total das operações, na hipótese de transporte de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

O contribuinte sustentou, que a multa aplicada superou o dobro do ICMS cobrado na operação, pelo mero descumprimento de deveres instrumentais, tendo caráter confiscatório. Assim, pleiteia o reconhecimento de que a penalidade viola o princípio do não-confisco e da equidade.

O Ministro Relator, Roberto Barroso, julgou procedente o recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade da aplicação de multa isolada que exceder ao limite de 20% do tributo devido, propondo a fixação da seguinte tese: “A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco”.

Contudo, o Ministro Dias Toffoli apresentou divergência. Ao fundamentar seu voto, destacou trechos da obra *Direito Tributário Sancionador*, de Paulo Coimbra. Com amparo em tais lições, o Ministro apontou que a função punitiva da multa deve guardar fiel proporcionalidade ao grau de repúdio da ilicitude da conduta por elas punidas. Em seu voto, também consignou que o princípio da insignificância, abordado pela doutrina de Paulo Coimbra, deve ser considerado como uma “forma específica de concreção dos princípios da proporcionalidade e da equidade, para afastar sanções por descumprimento de obrigações acessórias quando não haja prejuízo ao erário e o descumprimento não seja praticado para ocultar uma infração material, desde que irrelevantes seus efeitos do ponto de vista didático ou preventivo”.

O Min. Toffoli propôs, ainda, que o limite da multa deveria observar a individualização da pena, de acordo com o tipo de ilícito praticado, não podendo exceder 60% do valor do tributo, podendo chegar a 100% no caso de circunstâncias agravantes. Por fim, reconheceu a modulação de efeitos *ex tunc*, ou seja, a decisão passará a valer após o julgamento de mérito. O julgamento está suspenso desde 13/11/2023, oportunidade em que o Min. Relator Roberto Barroso realizou pedido de destaque.

Para Paulo Coimbra, “é preciso enaltecer a decisão, tanto do tema de repercussão geral nº 872, quanto deste, em que o judiciário reconhece não apenas o direito, mas o dever de ponderação e graduação das sanções. Isso resulta da ausência de normas gerais em tema de penalidade tributária, já que o CTN é lacônico, tendo muito poucos artigos que disciplinam sanções tributárias. Nessa ausência, os legisladores ordinários têm uma liberdade enorme e a usam mal, prevendo sanções desproporcionais e exageradamente altas.”

Paulo acrescenta: “no caso específico, é preciso diferenciar as hipóteses em que não há emissão de notas fiscais, visto que, em tese, haveria sonegação fiscal, das hipóteses muito frequentes, em que, por algum erro formal, a nota é considerada inidônea e equipara-se um erro formal irrelevante com uma operação desacobertada ou de sonegação. Não havendo a sonegação, nós entendemos que a decisão do ministro do Barroso é acertadíssima, ao limitar a multa a 20% do valor do imposto.”

## 2.2. JULGAMENTOS DO STJ EM 2023

### 2.2.1. STJ: FILIAL NÃO TEM DIREITO A GND EM CASO DE DÉBITO DA PESSOA JURÍDICA

Em 02 de março de 2023, os ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por unanimidade, uniformizaram o entendimento de que uma filial não possui direito a certidão de regularidade fiscal, caso exista dívida da matriz ou de outra filial da mesma pessoa jurídica. Nesse sentido, a decisão resolve divergência entre a 1ª e 2ª Turmas. Trata-se do julgamento do EAREsp n. 2.025.237/GO.

No julgamento do Agravo Interno interposto pela Fazenda Nacional – contra decisão monocrática proferida no Agravo em Recurso Especial n. 2.025.237/GO – os ministros da 2ª Turma haviam acompanhado o entendimento do min. relator Mauro Campbell Marques pela possibilidade de emissão da

certidão de regularidade fiscal por filial, ainda que a matriz ou outras filiais estivessem em débito. Para o min. Mauro Campbell “ante o princípio da autonomia de cada estabelecimento da empresa consagrado no art. 127, I, do CTN, evidenciado que a matriz possui inscrição no CNPJ diversa da filial, a existência de débito em nome de um não impede a expedição de regularidade fiscal em favor de outro”.

No entanto, a Fazenda Nacional recorreu da decisão por meio de embargos de divergência. Esse recurso tem como finalidade a uniformização interna da jurisprudência do tribunal. Dentre outras hipóteses, o CPC admite embargos de divergência quando o acórdão de órgão fracionário divergir, tanto em recurso extraordinário quanto em recurso especial, do julgamento de outro órgão do mesmo tribunal (art. 1.043, I e III). Nessa esteira, a Fazenda Nacional apontou a existência de dissenso entre o acórdão embargado e o REsp n. 1.968.452/SP, apreciado pela 1ª Turma. Ademais, argumentou que a existência de relação de dependência entre matriz e filiais impede a emissão de certidão de regularidade fiscal quando há dívida de algum integrante do grupo empresarial.

No acórdão apontado pela Fazenda Nacional, depreende-se que a 1ª Turma possui entendimento de que a filial não detém registro próprio, autônomo. A personalidade jurídica é pertencente à pessoa jurídica como um todo, sendo ela a detentora de direitos e obrigações e que assume com seu patrimônio a responsabilidade correspondente. As filiais são consideradas estabelecimentos secundários da mesma pessoa jurídica. Portanto, embora os estabelecimentos filiais possuam domicílio e CNPJ distintos da matriz, para os ministros da 1ª Turma a filial não possui nem personalidade jurídica e muito menos patrimônio próprio.

Nesse mesmo sentido foi o voto da min. relatora Regina Helena Costa para a qual “apesar de haver autonomia operacional e administrativa da filial, essas características não alcançam o contexto de emissão de certidão negativa de pendências

fiscais, as quais se inserem na seara da empresa e não do estabelecimento”. A min. Assusete Magalhães, além de seguir o voto da ministra relatora, chamou a atenção para a necessidade de compatibilizar o entendimento com a jurisprudência firmada pela 1ª Seção no REsp 1355812/RS. No julgamento desse recurso, a 1ª Seção consignou que “a obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz”.

Paulo Coimbra, nosso sócio fundador CCBA, afirma que “o entendimento de que a filial poderia ter uma certidão de regularidade fiscal enquanto a matriz possui débitos foi um deslize. Finalmente corrigiram essa distorção. Similarmente, a necessidade de ajuizamento de uma ação para cada estabelecimento da mesma pessoa jurídica não faz o menor sentido, visto que a filial não possui personalidade jurídica própria. Também seria importante pacificar, em idêntico sentido, questões que também são igualmente relevantes, tais como a (livre) transferência de créditos entre estabelecimentos de um mesmo titular”.

#### **2.2.2. STJ: BENEFÍCIOS DE ICMS SÓ PODEM SER EXCLUÍDOS DO LUCRO REAL SE O CONTRIBUINTE CUMPRIR OS REQUISITOS LEGAIS**

No dia 26/04/2023, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) analisou o Tema Repetitivo nº 1.182, que trata da possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, tais como a redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, e diferimento, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em síntese, a Corte decidiu que a União pode cobrar os referidos tributos sobre os resultados obtidos com os benefícios concedidos pelos estados, salvo quando observado as normas previstas no artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/14. As referidas previsões estipulam que tais

subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros.

Em março de 2023, a Primeira Seção do STJ afetou os Recursos Especiais 1.945.110 e 1.987.158, de relatoria do ministro Benedito Gonçalves, para serem julgados sob a sistemática de recursos repetitivos. Nessa oportunidade, foi determinada a suspensão do trâmite de todos os processos que tratam dessa matéria, nos termos do art. 1.037, II, do CPC/2015.

O tribunal de origem, ao apreciar o caso, manifestou que o Superior Tribunal de Justiça, mesmo após a Lei Complementar nº 160/17, reiterou o entendimento pela exclusão incondicionada dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não fazendo qualquer tipo de limitação. Os desembargadores entenderam que “os valores relativos ao crédito presumido de ICMS, decorrentes de benefícios fiscais concedidos pelos Estados-Membros com o objetivo de estimular determinadas atividades econômicas, não constituem renda, lucro ou acréscimo patrimonial, não havendo previsão legal para que integrem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

A Primeira Seção do STJ também havia fixado esse entendimento, favorável aos contribuintes, no âmbito do EREsp 1.517.492, ao decidir pela exclusão do crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Na oportunidade, os ministros entenderam que a União, ao tributar os valores referentes a um incentivo fiscal legitimamente concedido pelos estados, estaria violando o pacto federativo. Admitir a tributação dos resultados de uma política fiscal, como se fosse lucro, resultaria no esvaziamento ou redução dos efeitos pretendidos.

A Fazenda Nacional, contudo, entendeu que referida decisão foi específica para os créditos presumidos de ICMS. Dessa forma, sustenta que a questão a ser solucionada no Tema Re-

petitivo nº 1.182, seria distinta, visto que envolve a análise da possibilidade de extensão de tal entendimento aos demais benefícios fiscais relacionados ao ICMS.

Os contribuintes defenderam que o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 expressamente prevê o direito à dedução da base do IRPJ e da CSLL dos valores que representem subvenções. Assim, o art. 9º da Lei Complementar nº 160/17, ao incluir no referido art. 30 os parágrafos 4º e 5º, expressamente estabelece que os benefícios fiscais de ICMS são subvenções para investimento, razão pela qual devem ser excluídos do lucro a ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL.

A Primeira Seção do STJ, ao apreciar a controvérsia, no dia 26/04/2023, fixou as seguintes teses:

“1 – Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, dentre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em Lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR, que excluiu o crédito presumido de ICMS da base de cálculo das taxações federais mencionadas;

“2 – Para exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, dentre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não deve ser exigida demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;”

“3 – Considerando que a LC nº 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia pela empresa de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico não obsta a RFB de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados



para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”.

Para o sócio fundador do CCBA, Paulo Coimbra, “há diversas técnicas e métodos de concessões de benefícios fiscais com o objetivo de criar subvenções para investimentos. O que o STJ pretendeu fazer foi uma distinção totalmente desarrazoada entre as diferentes técnicas. O estado ao conceder um determinado benefício no uso de sua autonomia que lhe é garantida pela federação, pode utilizar de diferentes técnicas, seja concessão de crédito presumido, redução de base de cálculo, redução de alíquota ou mesmo diferimento. Pouco importa a técnica adotada. O que realmente é relevante é que seja concedido um benefício para fins de realização de investimentos”.

Ademais, ele complementa que “eventual tredestinação do benefício estadual concedido deve ter por consequência não a sua tributação pela RFB, até porque as infrações não podem ensejar a incidência de um tributo federal. A consequência lógica do não cumprimento de uma condição estabelecida para a concessão de um benefício fiscal é a sua revogação. Nesse caso, sendo verificado que a destinação que legitimou a concessão de um benefício não foi observada, a consequência seria que o ICMS objeto de renúncia seria devido, resultando na obrigação de pagar o imposto. O que nós percebemos aqui é a prevalência do oportunismo da União, contrariando uma concepção de um federalismo competitivo para um federalismo oportunista.”

### 2.2.3. STJ RECONHECE DEDUÇÃO RETROATIVA DE JCP

No dia 20/06/2023, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) finalizou o julgamento do REsp nº 1.971.537/SP, em que se discute a possibilidade de dedução dos juros sobre o capital próprio (JCP) retroativos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A 2ª Turma do Tribunal já havia se posicionado sobre o tema em duas outras ocasiões, mantendo a decisão favorável ao contribuinte, nos termos do entendimento firmado nos

tribunais regionais. Em razão da impossibilidade de se alegar divergência entre os entendimentos das duas turmas do STJ, houve a pacificação da tese de que é possível deduzir do lucro real os valores de JCP, ainda que tenham sido apurados em exercícios anteriores.

O JCP é uma distribuição não obrigatória de lucro aos sócios realizada com retenção de imposto de renda na fonte, por isso, não são tributados pela pessoa jurídica, mas sim pelos acionistas, no momento de seu pagamento. Neste sentido, o art. 9º da Lei 9.249/95 reconhece que a empresa pode deduzir este valor da sua base de cálculo, na apuração do lucro real. Na tese defendida pelo Fisco, o argumento central é de que nos casos em que os juros sobre capital próprio são emitidos em um exercício e pagos em períodos subsequentes – denominado de “JCP retroativo” – não haveria permissão para a dedução dos valores do lucro real, por limitação do regime de competência.

No entanto, os ministros concluíram que o entendimento proferido pelo TRF-3 está em consonância com a jurisprudência do STJ. No julgamento do Recurso Especial nº 1.086.752, o Ministro Relator Francisco Falcão assegurou que “a legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa”, permitindo “que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento”.

Nesse particular, recorde-se ainda dos julgamentos dos Recursos Especiais 1.946.363 e 1.955.120, em que a 2ª Turma decidiu que “a legislação não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores”. Prevaleceu o entendimento de que, “em se tratando de juros sobre capital próprio, o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência,

de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento quando do pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores”.

Para nosso sócio nominal, Onofre Batista, “o STJ manteve a coerência em seu posicionamento, afastando de vez a tentativa do fisco de limitar a exclusão dos JCP retroativos. Este tema já havia sido apreciado pela 2ª Turma do Tribunal em duas outras oportunidades, em 2009 e 2019 e, agora, a 1ª Turma ratificou o entendimento, dando fim à discussão. O tema dificilmente será levado ao STF, visto que a matéria é indubitavelmente infraconstitucional. Não obstante, ainda que o tema fosse apreciado pela Suprema Corte, não há respaldo legal para restringir o direito do contribuinte de deduzir o JCP”.

#### 2.2.4. STJ MANTÉM IRPJ E CSLL SOBRE JUROS MORATÓRIOS POR DESCUMPRIMENTO CONTRATUAL

No dia 08/08/2023, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por unanimidade, manteve a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os juros moratórios recebidos por um contribuinte em virtude de descumprimento contratual. Acompanhado pelos demais ministros, o Ministro Relator Benedito Gonçalves, em seu voto, entendeu que os valores em questão possuem “natureza de lucros cessantes” (AgInt no REsp 2.002.501).

Um dos apontamentos levantados pelo contribuinte foi o de que o acórdão recorrido não levou em consideração a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema 962, julgado meses antes do Recurso Especial. O entendimento da Suprema Corte, à época, foi de que seria “inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”, posto que possuiriam natureza de danos emergentes, sem representarem efetivo acréscimo patrimonial ao contribuinte.

Sob a luz deste argumento, o contribuinte ponderou que seu caso em muito se assemelharia àquele decidido previamente pela Suprema Corte, uma vez que os juros moratórios também seriam dotados de natureza meramente indenizatória. Todavia, durante o julgamento do feito na 20ª Sessão Ordinária, o Min. Benedito Gonçalves afirmou que “o Tema 962, do Supremo, não alterou o entendimento desta Corte”, mantendo-se a jurisprudência das ambas as Turmas do STJ no que diz respeito ao tema.

Neste caso foi mantido o posicionamento adotado pelo Tribunal em julgamento de abril deste ano, no qual a Primeira Seção do STJ teve a oportunidade de se pronunciar sobre os efeitos do mais recente entendimento do Supremo. Conforme acórdão no REsp 1.138.695, publicado no DJe de 8/5/2023, a Primeira Seção, por unanimidade, em juízo de retratação, decidiu que, muito embora o Tema 505/STJ (que tratava sobre a SELIC) devesse ser adequado ao novo paradigma, “[...] todas as demais teses repetitivas adotadas pelo STJ no que diz respeito à incidência do IR e da CSLL sobre juros de mora restam preservadas.”.

À ocasião, o Min. Relator Mauro Campbell ressaltou a manutenção do Tema 878/STJ, que dispõe, dentre outras afirmativas, que “1.) Regra geral, os juros de mora possuem natureza de lucros cessantes, o que permite a incidência do Imposto de Renda [...]”. Dessa maneira, o STJ admitiu a não incidência de IRPJ e CSLL unicamente sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário, tendo sido mantido o entendimento quanto à incidência em relação aos demais casos de verbas similares.

Um dos argumentos utilizados pelos ministros do STJ para tanto, foi de que a decisão do Supremo buscou, ao máximo, delimitar seu âmbito de incidência, nos termos do voto do Min. Dias Toffoli: “desborda desse tema definir a natureza jurídica dos juros relativos aos depósitos judiciais ou dos juros avençados em contratos entre particulares. Nessa toada, insta

destacar, por exemplo, que não foi objeto da presente demanda saber, caso a caso, se o pagamento da taxa Selic em razão de contrato entre particulares se destina à remuneração de capital e se o IRPJ e a CSLL podem incidir sobre tal pagamento”.

Para o nosso sócio, Onofre Batista: “Apesar das nuances entre os casos julgados por ambas as cortes, é inegável que possuem características que em muito se aproximam. Tal qual os juros Selic, os juros moratórios também representam claro objeto de indenização, restando ausente, portanto, o caráter remuneratório necessário para atrair a incidência do IRPJ e da CSLL. As mais recentes decisões do STJ representam um desalinhamento claro do entendimento do Supremo, tornando-se capaz de provocar, no futuro, um cenário permeado por incertezas nos Tribunais Superiores”.

#### 2.2.5. STJ JULGA LIMITE SALARIAL DO PAT PELO DECRETO 10.854/2021

Em 25/09/2023, foi publicado o acórdão do julgamento do Recurso Especial n. 2.088.361, no qual a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) concluiu pela ilegalidade do art. 186 do Decreto 10.854/2021, que limitou a dedução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) em relação aos trabalhadores que recebem acima de cinco salários-mínimos e ao valor máximo de um salário-mínimo.

O art. 186 do Decreto 10.854/2021 alterou o art. 645 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 9.580/2018), que prevê a dedução do IRPJ sobre a soma das despesas de custeio do PAT, para limitar a sua aplicação aos valores dispendidos com trabalhadores que recebem até cinco salários-mínimos. A nova redação também limita a dedução à parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo, um salário-mínimo.

Nos autos do REsp n. 2.088.361, apreciado pelo STJ, debateu-se a legalidade das alterações promovidas pelo Decreto 10.854/21. O recurso foi interposto pela Fazenda Nacional em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF-5), favorável ao contribuinte. Na ocasião, o

TRF-5 reconheceu que o decreto extrapolou sua função regulamentar, contrariando os princípios da estrita legalidade e da hierarquia das leis, e assegurou ao contribuinte o direito à dedução das despesas do PAT nos termos da Lei n. 6.321/76, sem a aplicação da restrição imposta pelo decreto.

Recorde-se que a Lei n. 6.321/76 possibilita a dedução em dobro das despesas comprovadamente realizadas no período de apuração com o programa de alimentação do trabalhador (PAT) do lucro tributável, para fins de apuração do IRPJ, desde que essa dedução não ultrapasse 5% do lucro tributável. Posteriormente, o limite de dedução isolado foi alterado para 4%, por meio da Lei n. 9.532/97.

Após a decisão favorável ao contribuinte, o caso foi submetido à análise do STJ, devido à interposição de recurso pela Fazenda Nacional. Em suas razões recursais, argumentou-se que o objetivo do PAT é melhorar as condições nutricionais dos trabalhadores, em especial os de baixa renda, a fim de lhes garantir a alimentação adequada por meio da concessão de incentivo fiscal aos empregadores.

Além disso, a Procuradoria da Fazenda defendeu a observância do princípio da legalidade tributária sob o fundamento de que a atuação do Poder Executivo observou aos limites, autorizados pelo Poder Legislativo, para estabelecer regras que garantam o atendimento prioritário dos trabalhadores de baixa renda, conforme redação dos artigos 1º e 2º da Lei 6.321/76.

Os Ministros firmaram o entendimento de que o art. 186 do Decreto 10.854/21, ao restringir a dedução do PAT aos valores pagos a título de alimentação para os trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos, limitada a dedução ao valor de, no máximo, um salário-mínimo, incorreu em ilegalidade. Isso porque essas limitações para a dedução não constam expressamente nas leis criadoras do PAT e não poderiam ser estabelecidas por meio de decreto regulamentar, pois falta autorização legal específica para tanto. Assim, negaram provimento

ao recurso especial interposto pela União, mantendo inalterado o acórdão proferido em segunda instância.

Para o nosso sócio, Guilherme Bagno, “a decisão do STJ foi acertada, na medida em que admitir que um Decreto alterasse as regras balizadoras do PAT instituídas em Lei, além de ferir o princípio da legalidade, restaria por reduzir o incentivo para as empresas que respeitam as regras do programa e auxiliam o Estado no desenvolvimento de programas sociais, em especial a alimentação do trabalhador, resguardando-se, assim, a segurança jurídica aos contribuintes”.

#### 2.2.6. STJ PERMITE USO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA PARA PAGAMENTO DE JUROS E MULTA

No dia 05/10/2023, o Supremo Tribunal de Justiça (STJ) publicou o acórdão do julgamento do Recurso Especial nº 1.551.761, em que foi decidido que poderão ser utilizados prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para a quitação dos juros e multa de débitos fiscais próprios e de empresa sucessora, no contexto do REFIS.

O Resp nº 1.551.761 foi interposto pela Fazenda Nacional em face de acórdão, favorável ao contribuinte, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região. No julgamento da segunda instância, foi decidido que não há restrição para que as pessoas jurídicas sucessoras possam liquidar juros e multas tributárias da empresa sucedida, conforme disposto no artigo 1º § 7º, da Lei 11.941/2009.

Recorde-se, o artigo 1º § 7º, da Lei 11.941/2009 prevê que as empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos poderão liquidar os valores correspondentes a multa e a juros moratórios com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa.

Com base na interpretação deste dispositivo, a Fazenda Nacional argumentou que só poderiam ser abatidos dos juros e multas os prejuízos fiscais e bases negativas próprios da em-

presa. Neste sentido, fundamenta que a empresa sucessora tem patrimônio e escrituração contábil separada da empresa sucedida e, portanto, estaria liquidando os débitos tributários constituídos em face de terceiro.

A Segunda Turma do STJ, por unanimidade, não deu provimento ao recurso da Fazenda entendendo que, no contexto do REFIS disciplinado pela Lei nº 11.941, uma empresa responsabilizada por débitos tributários de outra, na qualidade de sucessora tributária pode utilizar prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL para liquidar juros e multa de dívida da empresa sucedida.

A Ministra Relatora Assuste Magalhães fundamentou o seu voto segundo o artigo 133, inciso I do Código Tributário Nacional, que dispõe que a empresa sucedida se torna integralmente responsável pelos tributos da empresa sucedida, inclusive quanto às multas moratórias ou punitivas decorrentes. Sendo assim, ocorrendo a absorção do patrimônio da sucedida pela empresa sucessora, os ativos e os passivos passam a pertencer à segunda, de modo que, os débitos incorporados são “próprios”, não havendo como classificá-los como de “terceiros”, como argumentado pela Fazenda.

Para o nosso sócio, Paulo Coimbra, “A interpretação atribuída pelo STJ milita no sentido de contribuir para o equacionamento do passivo tributário das empresas, que no Brasil é um escândalo. Prisioneiros de uma cultura fiscalista e de beligerância fiscal extrema, nas raro postura do fisco e procuradoria, ao abraçarem teses muito formalistas acabam contribuindo para o agigantamento da já inflada dívida ativa. É evidente que a sucessora sucede a incorporada em todos seus passivos e ativos. Nesse particular, o entendimento do STJ merece aplausos. Há que se romper os grilhões dessa cultura de litigiosidade com medidas em prol de uma administração tributária mais dialógica e focada no consensualismo.”



## 2.2.7. STJ SUSPENDE JULGAMENTO SOBRE LIMITE DA BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS

No dia 25/10/2023, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) iniciou o julgamento do Tema Repetitivo n. 1079, para definir se o limite de 20 salários-mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de “contribuições para fiscais arrecadadas por conta de terceiros”, nos termos do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986. Após o voto da relatora, Min. Regina Helena Costa, no sentido de que o dispositivo sobre o teto de 20 s.m. para a base de cálculo das contribuições previdenciária foi revogado, o julgamento foi interrompido por pedido de vista do Min. Mauro Campbell Marques.

O Tema Repetitivo n. 1079 trata sobre o teto de 20 salários-mínimos aplicado à base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros, dentre as quais, aquelas destinadas ao “Sistema S”. Essas contribuições são recolhidas pelas empresas sobre a folha de pagamento, mas há uma controvérsia sobre se elas devem ser calculadas sobre o valor total das remunerações ou se devem respeitar o limite de 20 salários-mínimos estabelecido pela Lei n. 6.950/1981.

A Fazenda Nacional defende que o limite foi revogado pelo Decreto-Lei n. 2.318/1986, que anulou o teto para as contribuições previdenciárias. Já os contribuintes alegam que o decreto-lei não se aplica às contribuições para fiscais, que teriam natureza jurídica distinta das previdenciárias e que continuariam sujeitas ao limite legal.

O STJ já proferiu diversas decisões favoráveis aos contribuintes, reconhecendo a validade do limite de 20 salários-mínimos para as contribuições para fiscais, tal como no AgInt no Resp 1570980/SP, julgado pela Primeira Turma em 17 de fevereiro de 2020. No entanto, em dezembro de 2020, a Primeira Seção do STJ afetou dois recursos especiais – o Resp 1.898.532/CE e o Resp 1.905.870/PR – para julgar a matéria sob o rito dos

recursos repetitivos, com o objetivo de uniformizar a jurisprudência sobre o tema e orientar os demais tribunais do país.

O julgamento do Tema 1079 foi iniciado na sessão do dia 25/10/2023, com a leitura do voto da relatora. A Min. Regina Helena Costa propôs as seguintes teses para o tema repetitivo: “1. A norma contida no parágrafo único do art. 4º da Lei n. 6.950/81 limitava o recolhimento das contribuições parafiscais cuja base de cálculo fosse o salário de contribuição. 2. Os arts. 2º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/86, ao revogarem o caput e o parágrafo único do art. 4º da Lei 6.950/81, extinguíram, independentemente da base de cálculo eleita, o limite máximo para o recolhimento das contribuições previdenciárias e parafiscais devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC.” Propôs a modulação de efeitos do julgado aos contribuintes que ajuizaram ação judicial e/ou protocolaram pedido administrativo até a data do início do julgamento, com restrição da limitação da base de cálculo até a publicação do acórdão.

Em seguida, o Min. Gurgel de Faria sugeriu que se acrescentasse à proposta de modulação que apenas os pedidos administrativos ou judiciais com pronunciamento favorável fossem amparados pela modulação dos efeitos, o que foi aceito pela relatora.

Por fim, em 13/12/2023, após suspensão por pedido de vista, o Ministro Mauro Campbell proferiu voto-vista, concluindo pela exclusão do limite de 20 salários-mínimos para as contribuições parafiscais. O Ministro acompanhou a relatora quanto ao mérito, no entanto divergiu quanto à *ratio decidendi*. propondo a fixação da seguinte tese:

- “ i. O conceito de salário de contribuição deixou definitivamente de ser influente para o cálculo das contribuições parafiscais das empresas a partir de 1º de junho de 1989, quando o artigo 5º da MP 63/1989, convertido em artigo 3º da Lei 7.787/1989, combinado com primeira parte do artigo 14 da Lei 5.580 mudou a base de cálculo de tais

- contribuições para “o total das remunerações”, conceito atual de folha de salários;
- ii. A partir de 1 de junho de 1989, data da mudança da base de cálculo para o total das remunerações, foi esvaziada a eficácia do artigo 4º, parágrafo único da Lei 6.950/1981, que estabeleceu teto limite para contribuições parafiscais das empresas que sejam estabelecidas com base no salário de contribuição, norma que permanece formalmente em vigor; e
  - iii. O teto limite de 20 vezes o maior salário mínimo vigente no país, previsto no artigo 4º, parágrafo único da Lei 6.950/1981, não se aplica para as bases de cálculo das contribuições ao Sesi, Senai, Sest, Senac, salário educação, Incra, DPC, FAer, Sebrae, Senar, Senat, Sescop, Apex, ABDI e a todas contribuições parafiscais das empresas de cuja base de cálculo não participe o conceito de “salário de contribuição”.

Após proferido o voto do Ministro Mauro Campbell, a Ministra Regina Helena Costa pediu vista regimental e o julgamento foi suspenso.

Para nosso sócio, Paulo Coimbra, “Primeiramente, causa uma certa estranheza entender pela revogação do limite para as contribuições parafiscais como uma decorrência da revogação expressa do limite para as contribuições previdenciárias – tal como uma revogação tácita decorrente de uma revogação expressa. Maior espécie causa ainda a proposta do Min. Gurgel de Faria de condicionar a modulação ao deferimento de decisões favoráveis, já que a própria afetação do tema para ser julgado em sede de repetitivo teve por efeito a suspensão de milhares de processos. É a primeira vez que se vê uma proposta de modulação condicionada a algo que não seja uma conduta do próprio contribuinte ou do Fisco. Trata-se de uma nova condição para afetação e que não nos parece adequada, uma vez que muitos pedidos não foram apreciados exatamente pela afetação e sobrestamento de milhares de processos”.

Conclui Paulo que “condicionar a modulação ao deferimento de pedido administrativo chega a ser curioso, pois se houvesse o deferimento em primeiro lugar, não haveria pretensão resistida e não haveria sequer lide a ser dirimida pelo Judiciário. Nesse particular, a condição proposta pelo Min. Gurgel de Faria, na prática, soa teratológica”.

#### 2.2.8. STJ JULGA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE PLR E PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

Em 07/11/2023, foi finalizado o julgamento do Recurso Especial nº 1.182.060, no qual a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) deu parcial provimento ao pleito do contribuinte para excluir do âmbito da incidência das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de planos de previdência privada complementar. No entanto, negou provimento em relação aos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) a diretores estatutários, sem vínculo empregatício

A hipótese de incidência das contribuições previdenciárias está delineada no art. 195, inciso I, “a” da Constituição Federal de 1988 recaindo sobre a “folha de salários” e sobre os rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, ao trabalhador.

Recorde-se que, no julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 20, o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou o alcance da expressão “folha de salários”, constante no dispositivo constitucional, para fins de incidência das contribuições sociais. Na ocasião, concluiu-se que essa expressão contempla todas as verbas pagas pelo empregador ao empregado com caráter remuneratório, com habitualidade e com potencial de repercussão em benefícios previdenciários.

Segundo o Informativo nº 794, publicado no site do STJ, o contribuinte argumentou no Recurso Especial em questão que inexistia fundamentação legal para a exigência de contribuições previdenciárias sobre o valor destinado aos administra-

dores como participação nos lucros (PLR). Fundamentou-se que o pagamento a título de PLR aos administradores não tem natureza de contraprestação pelo trabalho, mas é resultado do capital gerado pela empresa. Neste sentido, o contribuinte defende que a participação nos lucros não integra o salário-de-contribuição para fins de incidência das contribuições.

Além disso, no recurso de origem, a recorrente alegou a inexistência de fundamentação legal para a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores destinados a plano de previdência privada complementar, ao fundamento de que o papel da previdência privada não é a remuneração do trabalho, mas sim, assegurar aos seus beneficiários meios de manutenção e subsistência caso haja interrupção do trabalho em razão de tempo de serviço, incapacidade ou idade avançada.

A Segunda Turma do STJ, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso do contribuinte apenas em relação à não incidência das contribuições sobre os valores destinados a planos de previdência privada complementar.

Por outro lado, no âmbito administrativo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) publicou o Acórdão nº 9202-010.512 afastando a incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) a diretores não empregados. O entendimento do colegiado foi de que a Lei nº 10.101/00, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados, não limitou o benefício fiscal e trabalhista a determinada categoria de trabalhadores. Neste sentido, o acórdão consignou que desde que devidamente implementada, a PLR é extensiva a todos os trabalhadores da empresa, sejam empregados ou diretores não empregados. O relator do acórdão fundamentou que devem ser observados todos os requisitos legais e a aprovação do programa de criação do plano no sindicato dos empregados.

Para o nosso sócio, Paulo Coimbra, “A não incidência de contribuições (e demais tributos) sobre os valores vertidos para a constituição de fundos para financiamento da aposen-

tadoria complementar está prevista de forma expressa na Lei Complementar 109. Ainda que não seja considerada matéria privativa de lei complementar, trata-se de lei posterior à Lei 8.212/9. Neste particular, impecável à decisão do STJ.

Acrescenta: “Já em relação a PLR, lamenta-se a indevida restrição da não incidência a empregados. A Constituição assegura o direito à PLR a trabalhadores, com ou sem vínculo empregatício. Trata-se de valioso instrumento de alinhamento entre capital e trabalho, fundamental para a superação de conflitos seculares, além de consistir em valioso instrumento de distribuição de riqueza gerada pelas empresas digna de interpretação condizente com os valores e objetivos constitucionais a que se destina realizar.”

#### 2.2.9. STJ AFETA REPETITIVO SOBRE A NATUREZA DE PLANOS DE “*STOCK OPTIONS*”

A Ministra Assusete Magalhães, Presidente da Comissão Gestora de Precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ), qualificou três recursos especiais como representativos da controvérsia quanto à natureza jurídica da opção de compra de ações (stock options) outorgadas aos empregados ou administradores de companhias para fins de incidência de imposto de renda e contribuições previdenciárias.

Foram afetados pelo rito dos repetitivos os Recursos Especiais 2.069.644/SP, 2.070.059/SP (em segredo de justiça) e 2.074.564/SP, com o intuito de “definir a natureza jurídica da opção de compra de ações outorgada aos empregados/administradores de companhia para efeito de incidência de contribuição previdenciária e do imposto de renda, com a tributação da opção como remuneração do trabalho ou como contrato mercantil”. Segundo a decisão de admissibilidade, de lavra do Vice-Presidente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, a controvérsia é frequente no Tribunal, tanto por iniciativa de empregadores quanto de empregados/administradores, que questionam a incidência dos tributos sobre a rubrica.

No REsp 2.069.644/SP, e no REsp 2.074.564/SP, o Ministério Público se manifestou favoravelmente à afetação dos recursos ao rito dos repetitivos, ao argumento de que estão preenchidos os requisitos de admissibilidade. Especificamente quanto ao requisito de multiplicidade de recursos, o Parquet entendeu ser suficiente a afirmação do TRF3 quanto à recorrência de recursos sobre a matéria, mesmo sem a indicação de dados que embasem essa afirmação. Já os contribuintes alegam que a controvérsia não reúne os requisitos necessários à sua apreciação por recurso repetitivo, pois: (i) a argumentação da Administração Fazendária ampara-se em elementos fáticos, de tal modo que até o momento não foram conhecidos recursos sobre o tema no STJ justamente por esse motivo; e (ii) não haver repetitividade, por se tratar de discussão pouco usual e casuística.

Segundo nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, “entendemos que o instituto do plano de opção de compra de ações configura, como regra geral, um contrato de natureza mercantil, uma vez que está sujeito à volatilidade inerente ao mercado de capitais e à avaliação de participações societárias. A outorga de *stock options*, muito embora ocorra no âmbito de uma relação de trabalho, não tem por intuito remunerar os serviços prestados. Não se descuida que possa haver casos em que há desvirtuamento do instituto, mas não se pode tomar a exceção como regra. A par disso, o mais usual é que as *stock options* sejam oferecidas sem habitualidade, o que também é fundamento para se afastar a tributação previdenciária. Assim, acompanhamos a questão com atenção e o justo receio de que um julgamento prematuro da matéria em rito de recursos repetitivos ocasione a massificação de decisões sem o necessário cuidado às condições em que foram estabelecidos os planos de *stock options* em concreto”.

### 3.

## LEGISLAÇÃO NACIONAL E FEDERAL

### 3.1. ADRAT: PROJETO DE LEI EXPLICITA A NECESSIDADE DE EFETIVA EXPOSIÇÃO A AGENTES NOCIVOS

Está em tramitação no Senado Federal o Projeto de Lei n. 1.363, de 2021, que visa adicionar um novo parágrafo ao art. 57 da Lei n. 8.213/1991, de forma a esclarecer que não será devida a contribuição social adicional (ADRAT) quando houver a utilização de equipamentos de proteção coletiva ou individual que neutralizem ou diminuam a exposição do trabalhador aos agentes nocivos a níveis legais de tolerância, inclusive em relação ao agente nocivo ruído. A questão é polêmica em virtude de posicionamento da Receita Federal no sentido de exigir a contribuição adicional sobre a remuneração de quaisquer trabalhadores que trabalhem expostos a ruídos superiores ao limite de tolerância, independentemente da existência e da eficácia comprovada de equipamentos de proteção.

Ao justificar a proposição do Projeto de Lei, o senador Luis Carlos Heinze afirma que “a alteração aqui proposta já tem previsão legal no ordenamento jurídico brasileiro. No entanto interpretações da legislação mantêm a obrigatoriedade, mesmo que a empresa adote as medidas de proteção individual ou coletiva que elidam ou reduzam a níveis legais a ação do agente



insalubre”. Afirma, ainda, que “tem, como objetivo, incentivar os empregadores a investirem em saúde e segurança do trabalho, buscando a eliminação ou neutralização da insalubridade em relação ao agente nocivo ruído.”

Empresas cujas atividades envolvam agentes nocivos à saúde devem se atentar às regras para incidência do AD RAT. Instituído pelos §§ 6º e 7º do art. 57 da Lei n. 8.213 de 1991, o Adicional à Contribuição ao Risco Ambiental do Trabalho (AD RAT) tem incidência exclusiva sobre a remuneração do segurado que trabalhe exposto a condições especiais que prejudiquem sua saúde ou integridade física. O adicional à contribuição previdenciária tem ligação direta com o direito à aposentadoria especial. Não havendo direito ao benefício previdenciário correlato, não há que se falar em contribuição adicional. O dispositivo legal mencionado dispõe que a nocividade do ambiente de trabalho é qualificada pela permanência (não ocasional e nem intermitente) da exposição ao risco.

Sócios do Coimbra, Chaves e Batista Advogados publicaram obra a respeito do tema: O Adicional à Contribuição ao Risco Ambiental do Trabalho (AD RAT) e a aposentadoria especial, na qual afirmam que o direito à “aposentadoria especial apenas se verifica quando a exposição aos fatores de risco for inarredável e intrinsecamente vinculada ao desempenho de suas funções. Portanto, a exposição pode ser considerada permanente apenas quando não houver ‘liberdade’ por parte do trabalhador de recusar essa exposição” (p. 48).

O STF analisou a questão no âmbito do RE 664.335/SC, tendo firmado as seguintes teses: “I - O direito à aposentadoria especial pressupõe a efetiva exposição do trabalhador a agente nocivo à sua saúde, de modo que, se o EPI for realmente capaz de neutralizar a nocividade não haverá respaldo constitucional à aposentadoria especial; II - Na hipótese de exposição do trabalhador a ruído acima dos limites legais de tolerância, a declaração do empregador, no âmbito do Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP), no sentido da eficácia do Equipamento

de Proteção Individual – EPI, não descaracteriza o tempo de serviço especial para aposentadoria.” Depois desde julgado, a Receita Federal passou a interpretar (de maneira equivocada, a nosso ver) que é devida a contribuição adicional sobre a remuneração de quaisquer trabalhadores que trabalhem expostos a ruídos superiores ao limite de tolerância, independentemente da existência e da eficácia comprovada de equipamentos de proteção.

Em linha com o que foi decidido pelo STF, o art. 58 da referida Lei n. 8.213 prevê que deve haver comprovação de efetiva exposição ao agente nocivo. Por essa razão, os nossos sócios afirmam que “inexistindo riscos ao empregado em razão da adoção de EPI ou Equipamento de Proteção Coletiva (EPC), não há de se falar em aposentadoria especial e, em consequência, descabe a incidência do AD RAT” (p. 54). Tal posicionamento, para além do artigo citado, também tem supedâneo legal na Instrução Normativa RFB n. 2110/2022, em seu art. 232, § 2º, o qual prevê que não será devida a contribuição de adicional AD RAT na constância de adoção de medidas de proteção coletiva ou individual que neutralizem ou reduzam o grau de exposição do trabalhador a níveis legais toleráveis, de forma a afastar a concessão da aposentadoria especial. Apesar disso, a própria Receita Federal tem presumido a ineficácia de equipamentos de proteção especialmente em relação à exposição a ruído em patamar superior ao limite, independentemente da utilização de equipamentos de proteção.

Como reitera a obra supramencionada “ao exigir a ‘exposição efetiva’, o constituinte/legislador individualizou a conduta descrita na hipótese de incidência da norma tributária. É necessário demonstrar não apenas que um empregado específico exerce função que exige a sua exposição ao agente nocivo, mas, também, que a exposição subsiste com o uso de técnicas e equipamentos de proteção coletiva e individual, se elas forem garantidas pelo empregador (contribuinte).” (p. 61)

Quanto aos agentes cancerígenos, o entendimento que prevalecia na jurisprudência e na doutrina era de que a simples presença do agente nocivo cancerígeno, como o benzeno, no ambiente de trabalho ensejaria o reconhecimento da efetiva exposição do trabalhador. Prevalecia, portanto, o posicionamento de que a avaliação deveria ser qualitativa quanto aos riscos desses agentes nocivos, desconsiderando quaisquer limites de tolerância e presumindo-se a existência de condição especial de trabalho quando na presença desse tipo de agente.

Entretanto, com o advento do Decreto n. 10.410/2020, houve atualização do § 4º do art. 68 do Decreto n. 3.048, que passou a prever que os agentes reconhecidamente cancerígenos para humanos serão analisados pelo crivo da comprovação efetiva da exposição (por meio de documento emitido pela empresa ou laudo de profissional habilitado). Em somatório a isso, o parágrafo citado ainda estabelece que, caso adotadas medidas previstas na legislação trabalhista que eliminem a nocividade, será descaracterizada a efetiva exposição.

Para nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, “o Projeto de Lei, se vier a ser aprovado, terá potencial para reduzir muito a litigiosidade em torno do tema, pois tornará em lei a interpretação adequada do julgado do STF. Não obstante o contribuinte ainda enfrente alguns percalços na demonstração de seu direito, a alteração do Regulamento da Previdência em relação aos agentes cancerígenos certamente repara o equívoco promovido anteriormente pelo Decreto 8.123/2013, atinente a uma hipótese de ‘exposição ao risco presumida’. O Executivo, no exercício do poder regulamentar, não deve fazer as vezes do legislador e promover inovações na ordem jurídica, mas apenas detalhar o que já conta com previsão legal”.

Paulo Coimbra ressalta, ainda, que “elidir a incidência do Adicional ao RAT quando são tomadas medidas eficientes para inibir a ação nociva de tais agentes é medida indutora de comportamento, ao passo que estimula a adoção de condutas protetoras por parte dos empregadores e empregados. O objetivo

da norma é, sobretudo, a proteção da saúde dos segurados, através da prevenção da ação nociva de condições ambientais do trabalho.”

“Inclusive, submeter empresas que garantem aos seus empregados mecanismos comprovadamente eficientes na prevenção de acidentes às mesmas condições impostas às empresas que não garantem tais condições configura violação incontestada à isonomia, bem como é um desestímulo à adoção das medidas protetivas dos obreiros – repita-se, objetivo da norma”, complementa Paulo Coimbra.

### 3.2. PLP EXIGE LEI PARA A CRIAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Encontra-se em tramitação o Projeto de Lei Complementar (PLP) 132/22 na Câmara dos Deputados, de autoria do deputado Alexis Fonteyne, que altera o Código Tributário Nacional (CTN) para regulamentar as obrigações tributárias acessórias conforme os princípios da reserva legal e da noventena. O PLP 132/22 estabelece que as obrigações deverão ser definidas em lei e os seus efeitos deverão se manifestar apenas 90 dias após a publicação da norma responsável pela criação ou alteração de determinada obrigação tributária acessória. O PLP acrescenta dispositivos aos artigos 9º, 97 e 104-A e altera a redação dos artigos 113 e 115 do CTN.

Na justificativa da proposta, o deputado argumenta que as obrigações acessórias tributárias são criadas pelo Poder Executivo que as ratificam de acordo com os interesses do Fisco. Assim, é afastado desse processo de criação a participação daqueles em que as obrigações lhes serão impostas, ou seja, os contribuintes. O deputado Alexis Fonteyne acrescenta que *“é importante a participação dos contribuintes na formação das obrigações acessórias tributárias por meio do Poder Legislativo [...] Assim, estes poderão colaborar com o processo legislativo, seja por meio de participação em audiências públicas, seja por meio de apresentação de emendas etc. Isso garantirá maior legiti-*

*midade às obrigações acessórias, bem como proporcionará a criação de obrigações mais adaptadas à realidade e menos onerosas.”*

Ao artigo 9º do CTN, que trata das vedações aos entes federados, a proposta acrescenta que é proibido “V– instituir ou agravar obrigação acessória por meio de ato infralegal.” No tocante às alterações ao artigo 97, a proposta dispõe que somente a lei poderá estabelecer “VII – a instituição de obrigações acessórias ou alterações mais gravosas, inclusive quanto à forma, prazo e condições para seu cumprimento e o respectivo responsável”. As alterações quanto a exigência de lei para a imposição de obrigação acessória possui respaldo no art. 150, I, da CR/88, que proíbe aos entes federados exigir ou aumentar tributo sem a existência prévia de lei que assim determina.

As obrigações acessórias tributárias existentes até a data de publicação da Lei Complementar (LC) proveniente do PLP em questão, poderão continuar produzindo efeitos até 18 meses após a data de publicação da LC, sem prejuízo de as novas alterações serem menos gravosas que aquelas já postas.

Nosso sócio Onofre Batista, comenta que “É fato que o PLP 132/22, ao determinar a exigência de lei para a instituição de obrigação tributária acessória, está em compasso com o princípio constitucional da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição de 1988. Nesse sentido, cabe ressaltar que a proposta reafirma as opções-políticas do constituinte originário, além de assegurar a participação efetiva do contribuinte – tão cara para o Estado Democrático de Direito – em medidas que serão impostas a ele.”

### 3.3. PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINA O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO “TRUST”

Encontra-se em tramitação na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 145/2022, de autoria do deputado Eduardo Cury (PSDB/SP), que dispõe sobre a lei aplicável ao *trust*, bem como a sua eficácia e tratamento no país. O projeto aborda questões importantes atinentes à incidência

de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e Imposto de Renda (IR) sobre as operações típicas do *trust*.

A proposta visa esclarecer como devem ser tributadas as transmissões de patrimônio por meio de *trust*, assim como eventuais rendimentos e ganhos de capital decorrentes das operações envolvendo o instituto. O autor do projeto afirma que “a definição do regime tributário brasileiro para o *trust* proporcionará aumento de arrecadação tributária, uma vez que os fatos geradores de tributos relacionados ao *trust* são pouco conhecidos pelas próprias autoridades fiscais, mas também trará segurança jurídica aos contribuintes que passarão a ter clareza sobre como deverão ser tributados os *trusts* no Brasil.”

O art. 2º, inciso V do PLP nº 145/2022, define *trust* como “um instituto jurídico de direito estrangeiro resultante da transferência de bens ou direitos com valor econômico feita por uma pessoa física ou jurídica, designada instituidor, a um proprietário formal, designado trustee, concomitantemente ao nascimento de um direito de propriedade ou titularidade autônomo dos beneficiários dos bens ou direitos transferidos.”

Os aspectos tributários do *trust* são tratados nos capítulos IV a VI (arts. 7º a 16) do projeto. Dentre os principais dispositivos, está a definição do fato gerador do ITCMD, correspondente ao momento em que o beneficiário, que não o instituidor, adquire incondicionalmente e imediatamente o direito de acessar qualquer parcela de ativos sob *trust*, tornando-se beneficiário efetivo. O projeto também estabelece expressamente as hipóteses em que não incide o ITCMD, quais sejam, as operações entre os instituidores e os *trustees*, e entre os instituidores e o *trust*, bem como as transferências, realizadas pelo *trust* a beneficiários que já tenham adquirido a condição de efetivos.

Em relação ao ITBI, o projeto de Lei estabelece a não incidência sobre as operações envolvendo a transferência do bem imóvel para o *trust*, ao passo que prevê a incidência sobre a transferência do imóvel pelo *trustee*. A alíquota aplicável ob-

serva a legislação do município em que o imóvel estiver localizado. No tocante ao Imposto de Renda (IR), o PLP regulamenta a possibilidade de transferência de bens e direitos por valor de mercado ou pelo valor que consta na declaração de bens do instituidor. Caso se realize a valor de mercado, quando superior ao valor da aquisição, incidirá IR sobre o ganho de capital apurado, observadas as regras aplicáveis aos residentes no país.

O sócio do CCBA, Onofre Batista, comenta que “o *trust* consiste em mecanismo utilizado com frequência para fins de planejamento sucessório familiar. Nesse liame, o Projeto de Lei Complementar, ao regulamentar aspectos tributários ainda não disciplinados pela legislação, viabiliza maior segurança jurídica aos contribuintes interessados na formação dos *trusts*. Consequentemente, a aprovação do projeto tem potencial para a redução da litigiosidade sobre o tema.”

### 3.4. NOVO MARCO LEGAL DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA É SANCIONADO

Em 15/06/2023, foi sancionada, sem vetos, a Lei nº 14.596/2023, resultado da conversão em lei da Medida Provisória 1.152/22, que estabelece um novo marco legal para preços de transferência no Brasil e alinha o país aos padrões da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em relação a este assunto. O texto aprovado pela Câmara não sofreu alterações no Senado.

A Lei nº 14.596/2023, proveniente da Medida Provisória (MP) n. 1.152/2022, dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). O novo marco legal está alinhado às Diretrizes da OCDE para a matéria, buscando reparar divergências e lacunas que anteriormente poderiam dar origem à dupla tributação, à erosão da base tributária e à transferência artificial de lucros.

A Lei propõe cinco métodos diferentes para calcular preços de transferência, mas estabelece que o método “Preço Independente Comparável (PIC)” é o mais apropriado quando há dados disponíveis. Esse método compara a transação entre uma empresa e sua parte relacionada com transações semelhantes realizadas entre partes independentes.

Além disso, a Receita Federal será responsável por regulamentar a definição dos preços de transferência, incluindo a possibilidade de combinar métodos, para garantir que a base de cálculo dos tributos em transações entre empresas e partes relacionadas seja comparável àquelas realizadas entre partes independentes.

Um aspecto importante do novo regramento é a implementação de um processo de consulta específico sobre a metodologia a ser usada pelo contribuinte para determinar preços de transferência. Com isso, o país adota os “*Advanced Pricing Arrangements*” (APAs), amplamente utilizados em todo o mundo. Por meio desses acordos, os contribuintes podem discutir de forma transparente com as autoridades fiscais os critérios a serem seguidos para determinar os preços de transferência de suas futuras transações controladas. Esse mecanismo tem o objetivo de proporcionar segurança antecipada aos contribuintes sobre os impactos fiscais de suas operações, com a pretensão de evitar litígios e de minimizar riscos de dupla tributação.

De acordo com Paulo Coimbra, sócio do CCBA, “com a promessa de redução dos custos de adequação ao regramento particular que aqui vigia, espera-se que a nova medida proporcione uma maior integração da economia brasileira ao mercado internacional, com consequentes reflexos nos níveis de emprego e transferência de tecnologia. Além disso, a princípio, a introdução do APA pode ser um instrumento interessante para proporcionar maior segurança aos contribuintes, tendo em vista que agora o método a ser adotado não mais será de livre escolha, mas será necessário analisar qual é aquele mais apropriado para as suas operações. Estamos à disposição para auxiliar em quaisquer dúvidas que surjam neste processo de transição”.



### 3.5. NOVA LEI DE IGUALDADE SALARIAL E DE CRITÉRIOS REMUNERATÓRIOS

Foi sancionada a Lei nº 14.611/23, que dispõe sobre a igualdade salarial e de critérios remuneratórios entre homens e mulheres, alterando dispositivos da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452/43. A lei determina que empresas com mais de 100 empregados publiquem semestralmente relatórios de transparência salarial e de critérios remuneratórios, com dados anonimizados que permitam comparação objetiva.

O relatório de transparência deverá conter informações que permitam a comparação objetiva entre salários e remunerações e a proporção de cargos ocupados por mulheres e por homens, bem como dados estatísticos sobre possíveis desigualdades decorrentes de raça, etnia, nacionalidade e idade. Não obstante, a lei assegura que o relatório deverá observar a Lei Geral de Proteção de Dados (Lei nº 13.709/2018). A não publicação do relatório nos termos da Lei 14.611/23 ensejará multa de até 3% sobre a folha de salários do empregador, limitada a 100 salários-mínimos.

A lei estabeleceu medidas para a garantia da igualdade salarial, sendo elas: (i) o estabelecimento de mecanismos de transparência salarial e de critérios remuneratórios, (ii) o incremento da fiscalização contra a discriminação salarial e critérios remuneratórios, (iii) a disponibilização de canais de denúncia de discriminação e a promoção e implementação de programas de diversidade e (iv) a inclusão no ambiente de trabalho para a capacitação.

Outra importante alteração na lei trabalhista, pela Lei 14.611, foi a alteração do art. 461 da CLT, que garante o direito de indenização por danos morais na hipótese de distinção por motivo de sexo, raça, etnia, origem ou idade. A indenização por danos morais será cumulada com multa no valor de 10 vezes o novo salário equiparado ao empregador que cometer discriminação, podendo ser elevada ao dobro, no caso

de reincidência, conforme a nova redação conferida ao §7º do art. 461.

Em 23/11/2023, foi publicado o Decreto nº 11.795/2023 que regulamenta a Lei 14.611. O Decreto dispõe sobre dois os mecanismos de transparência salarial e de critérios remuneratórios: (i) o Relatório de Transparência Salarial e de Critérios Remuneratórios; e (ii) o Plano de Ação para Mitigação da Desigualdade Salarial e de Critérios Remuneratórios entre Mulheres e Homens.

Para a nossa sócia, Alice de Abreu Lima Jorge, “A Lei 14.611, publicada em julho de 2023, introduz obrigações relevantes para assegurar a igualdade salarial, seja pela obrigação de divulgação transparente dos critérios utilizados, seja pelas consequências legais mais severas em caso de descumprimento do dever de transparência ou de igualdade salarial. Observa-se que a lei não estabelece um conceito próprio de salário ou remuneração e, assim, por interpretação sistêmica, entendemos que caberá a adoção dos conceitos desenvolvidos nas searas trabalhista e previdenciária. Ressalvamos, ainda, que nem toda verba de natureza salarial ou remuneratória estará necessariamente sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, pois é preciso avaliar a legislação previdenciária pertinente, em especial as normas que tratam de delimitação da base de incidência tributária e aquelas que veiculam isenções.”

### **3.6. SENADO APROVA REABERTURA DO PRAZO PARA REPATRIAÇÃO DE BENS**

Em 05/10/2023, foi aprovado pelo Senado Federal o Projeto de Lei nº 798/2021, para prorrogação em 120 dias do prazo para adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). A proposta permite que os contribuintes regularizem bens e direitos de origens lícitas mantidos no exterior sem a devida declaração. Finalizada a tramitação no Senado, o projeto de lei foi encaminhado à Câmara dos Deputados e está em tramitação pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania.

A proposta altera a Lei nº 13.254/2016, que dispõe sobre o RERCT possibilitando que os residentes brasileiros que tenham sido proprietários ou titulares ativos de bens ou direitos no exterior, voluntariamente, declarem ou retifiquem, a declaração de bens e direitos conforme a legislação cambial ou tributária. O PL reabre o prazo para repatriação de bens e recursos mantidos no exterior por 120 dias, a partir da publicação da lei, referentes à situação patrimonial em 31 de dezembro de 2022.

Conforme o texto aprovado no Senado, os contribuintes que aderirem ao programa deverão pagar Imposto de Renda (IR) com a aplicação da alíquota de 14% sobre os bens declarados, além de 90% de multa administrativa sobre o valor desse imposto. A proposta original do PL previa alíquota de 15% e multa de 167% sobre o valor do imposto. Ademais, também houve uma redução nas alíquotas em comparação ao previsto na Lei 13.254/16, cujos valores são de 15% para o IR e 100% para a multa (arts. 6º e 8º). Os contribuintes que aderiram ao RERCT anteriormente às mudanças propostas pelo Projeto de Lei, poderão complementar a declaração devendo pagar o imposto e a multa sobre os novos valores declarados.

Se o PL vier a ser aprovado, os bens e direitos regularizados pela adesão ao Regime de Regularização Cambial e Tributária deverão ser incluídos na declaração de ajuste anual do Imposto de Renda relativa ao ano-calendário de 2023, ou em sua retificadora, no caso de pessoas físicas. Para as pessoas jurídicas deverá constar na escrituração contábil societária relativa ao ano calendário de adesão ao RERCT e posteriores.

Os bens regularizados dentro do regime especial, devem ser provenientes de atividades lícitas, cabendo à Secretaria Especial da Receita Federal o ônus da prova de falsidade da declaração prestada pelo contribuinte. Assim, os contribuintes que aderirem ao regime especial não precisarão apresentar documentação comprobatória quanto a este aspecto, a princípio. O órgão fiscalizatório apenas poderá exigir a documentação, caso haja indícios de ilicitude ou outros elementos suficientes

à abertura de expediente investigatório ou demais procedimentos criminais.

Para o nosso sócio, Paulo Coimbra, “a princípio, vemos como recomendável aos contribuintes que se enquadram nessa situação a adesão a esta nova oportunidade de repatriação, pois existe uma forte tendência no mercado internacional para uma troca cada vez mais intensa de informações entre as Administrações fazendárias dos diversos países.”

Acrescenta que, “apesar de ser uma iniciativa louvável, nós não consideramos saudável a previsão de alíquotas e multas menores do que o programa de 2016. A reabertura já deveria ser vista como algo excepcional. A concessão de alíquotas menores e multas menores, por sua vez, tende a infirmar a eficiência dos próprios programas de adesão voluntária para regularização, pois pode gerar em alguns contribuintes a expectativa – talvez falsa – de que virão novos programas de adesão com condições mais favoráveis do que os anteriores.”

### **3.7. LCP REVOGA TRAVA NA FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA DE ICMS**

Foi publicada em Edição Extra do Diário Oficial da União de 24 de outubro de 2023 a Lei Complementar n. 201/23 (LCP n. 201/23) que dispõe, entre outras matérias, sobre a compensação aos Estados e ao Distrito Federal por perdas com ICMS sobre combustíveis e energia elétrica. A lei também revoga dispositivos da LCP n. 87/96 e LCP n. 192/22 que impunham travas na fixação pelos Estados e Distrito Federal de alíquotas do ICMS sobre as operações com combustíveis, gás natural, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo.

A Lei Complementar n. 201/23 é fruto do Projeto de Lei Complementar n. 136/23 enviado ao Congresso Nacional pelo Presidente da República em razão do acordo federativo de autocomposição firmado entre União e os Estados nos autos da ADI n. 7.191 e ADPF n. 984 perante o Supremo Tribunal Federal. No acordo, os representantes da União concordaram em

encaminhar proposta para revogação de dispositivos da LCP n. 87/96 e LCP n. 194 que estabeleciam limites aos Estados e Distrito Federal à fixação de alíquota do ICMS.

A LCP n. 192/22 foi responsável por regular a incidência monofásica do ICMS sobre combustíveis. Os §§ 4º e 5º do art. 6º da LCP n. 192/22, por sua vez, estabeleciam que os Estados deviam respeitar um intervalo mínimo de 12 meses entre a primeira fixação de alíquota do ICMS-Monofásico sobre combustíveis e o primeiro reajusto, assim como respeitar um intervalo mínimo de 6 meses para cada reajuste a partir de então. Já o § 5º fixava que os Estados deveriam manter o peso proporcional do tributo na formação do preço final ao consumidor.

O art. 32-A da LCP n. 87/96, a seu turno, foi incluído pela LCP n. 194/22. Essa lei foi responsável por declarar como bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo para fins de tributação via ICMS. O inciso III do § 1º do art. 32-A da LCP n. 87/96 fixava que era vedado aos Estados e ao Distrito Federal fixar alíquota do ICMS incidente sobre as operações com combustíveis, energia elétrica e gás natural, em níveis superiores a níveis vigente no momento da publicação da LCP n. 194/22: 23 de junho de 2023.

Os Estados e o Distrito Federal arguíam que, em ambos os casos, estaria ocorrendo uma violação ao pacto federativo, uma vez que estaria lhes sendo tolhida parte de sua competência tributária e autonomia legiferante para realizar política tributária por intermédio da fixação de alíquotas. Ademais, defendem que não há no texto constitucional dispositivo que outorga competência à lei complementar federal para fixar alíquotas de ICMS.

Segundo Onofre Alves Batista Júnior, sócio do CCBA, “verdadeiramente estava ocorrendo uma intervenção da União na disciplina do ICMS dos Estados, que não era constitucionalmente permitida. Por isso as alterações feitas. A crise de receita dos Estados e o desequilíbrio federativo acabam comprometendo as normas tributárias e que deve pagar a conta são os contribuintes”

### 3.8. PUBLICADA LEI DE “OFFSHORES” E FUNDOS EXCLUSIVOS

Em 29/11/2023, o Senado Federal aprovou o Projeto de Lei nº 4.173/2023, que dispõe sobre a tributação da renda auferida por pessoas físicas residentes no país em aplicações financeiras, entidades controladas e *trusts* no exterior (*offshores*); e a tributação de aplicações financeiras em fundos de investimentos no país. O Projeto de Lei nº 4.173/2023 foi proposto pelo Poder Executivo em regime de urgência constitucional, aprovado pela Câmara dos Deputados e pelo Senado. O texto aprovado foi convertido na Lei nº 14.754/2023, em 12/12/2023.

A Lei 14.754/23 dispõe que estarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) os rendimentos do capital aplicados no exterior, nas modalidades de aplicações financeiras e de lucros e dividendos de entidades controladas. Tais rendimentos deverão ser declarados na Declaração de Ajuste Anual (DDA) e estarão sujeitos à alíquota de 15%, a partir de 2024.

Considera-se aplicações financeiras no exterior, de modo exemplificativo, conforme inciso I, §1º, art. 3º da Lei 14.754/23:

- depósitos bancários remunerados;
- certificados de depósitos remunerados;
- ativos virtuais;
- carteiras digitais ou contas-correntes com rendimentos;
- cotas de fundos de investimento, com exceção daqueles tratados como entidades controladas no exterior;
- instrumentos financeiros;
- apólices de seguro cujo principal e cujos rendimentos sejam resgatáveis pelo segurado ou pelos seus beneficiários;
- certificados de investimento ou operações de capitalização;
- fundos de aposentadoria ou pensão;
- títulos de renda fixa e de renda variável;

- operações de crédito, inclusive mútuo de recursos financeiros; em que o devedor seja residente ou domiciliado no exterior; e
- derivativos e participações societárias, com exceção daquelas tratadas como entidades controladas no exterior, incluindo os direitos de aquisição.

Ademais, conforme o inciso II do referido artigo, os rendimentos no exterior, a título exemplificativo, compreendem:

- variação cambial da moeda estrangeira ou variação da criptomoeda em relação à moeda nacional;
- rendimentos em depósitos em carteiras digitais ou contas-correntes remuneradas;
- juros, prêmios, comissões, ágio, deságio;
- participações nos lucros, dividendos; e
- ganhos em negociações no mercado secundário, inclusive ganhos na venda de ações das entidades não controladas em bolsa de valores no exterior

Para os rendimentos do capital aplicado no exterior, nas modalidades de aplicações financeiras e de lucros e dividendos de entidades controladas não será aplicada qualquer dedução da base de cálculo, conforme previsto no art. 2º, §1º, da Lei.

Contudo, para as aplicações financeiras no exterior, definidas no art. 4º, inciso I e II, há a possibilidade de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior desde que haja previsão em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos ou em caso de reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no País.

Dentre as demais disposições da Lei, também merecem destaque aquelas que trataram da compensação de perdas, previstas no art. 9º. O texto prevê a possibilidade de o contribuinte compensar as perdas realizadas em aplicações financeiras com rendimentos auferidos em operações da mesma natureza. Ademais, em caso de acúmulo de perdas não compensadas ao final do período de apuração, estas poderão ser compensadas com os rendimentos apurados nos anos subsequentes.

Destaca-se, ainda, que o Lei estabeleceu uma nova regulamentação sobre a transmissão dos bens e direitos de *trust* no exterior. O art. 10 define que a transferência de titularidade sobre o patrimônio do *trust* será considerada como doação ou transmissão causa mortis, sobre a qual incidirá o ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação).

Outro destaque está na previsão do art. 14 de que a pessoa física residente no país poderá optar por atualizar o valor dos bens e direitos no exterior informados na declaração anual do IRPF para o valor de mercado em 31 dezembro de 2023 e tributar a diferença entre o valor atualizado e o custo de aquisição, à alíquota de 8%. A opção poderá ser exercida em conjunto ou separadamente para cada bem ou direito no exterior, conforme disposto no §7º.

Recorde-se ainda, que a Câmara dos Deputados, ao aprovar o PL nº 4.173/23, considerando a conexão temática com a Medida Provisória nº 1.184/23, incorporou ao texto do projeto a matéria de tributação dos fundos exclusivos.

A MP 1.184/23 introduziu à sistemática de tributação dos fundos fechados a retenção periódica do imposto de renda na fonte (IRRF), também denominado “come-cotas”. A alíquota do IRRF introduzida é de 15%, exceto para fundos de curto prazo (inferior ou igual a 365 dias), sobre os quais se aplica alíquota de 20%.

Antes da introdução do IRRF “come-cotas” aos fundos fechados, o fato gerador do IR ocorria apenas no resgate das cotas. Com a conversão do PL nº 4.173/23 em lei, os lucros acumulados, mas ainda não resgatados, passaram a ser tributados nos fundos fechados, assim como já acontecia nos fundos abertos.

Os cotistas que optarem por antecipar o recolhimento dos lucros acumulados poderão se beneficiar de uma alíquota incentivada de 8%, conforme art. 28. Nesse caso, a opção pela redução da alíquota será calculada em duas etapas: (1) com base nos rendimentos apurados até 30 de novembro de 2023, com pagamento em até quatro parcelas mensais e sucessivas; e



(2) com base nos rendimentos apurados de 1º de dezembro de 2023 a 31 de dezembro de 2023, em parcela única com mesmo vencimento do IRRF devido na tributação periódica relativa ao mês de maio de 2024.

Além disso, o art. 47 da Lei nº 14.754/23 altera a Lei nº 11.033/2004, que vedava a isenção do IRPF aos cotistas titulares de mais de 10% (dez por cento) das cotas dos FII e Fiagro, ou que tenham direito a mais de 10% (dez por cento) dos rendimentos do fundo. A nova Lei eleva tal percentual para 30% (trinta por cento).

Durante sua tramitação legislativa, foram aprovadas algumas emendas, pela Câmara dos Deputados, dentre as quais, destaca-se a Emenda Parlamentar nº 3, que aumentou o limite mínimo de cotistas para que os Fundos de Investimento Imobiliário (FII) e os Fundos de Investimento nas Cadeias Produtivas Agroindustriais (Fiagro) sejam isentos do Imposto de Renda (IR). Anteriormente, era necessário, no mínimo, 50 cotistas para fazer jus à isenção do IR, conforme parágrafo único, inciso I do art. 3º da Lei 11.033/2004. Contudo foi aprovada a alteração do dispositivo aumentando o limite para 100 cotistas.

De acordo com o nosso sócio, Paulo Coimbra, “quanto ao ITCMD, em nossa opinião, há inconstitucionalidade formal, em decorrência da ausência de Lei Complementar sobre o tema. No caso em apreço, o Congresso Nacional pretende disciplinar fato gerador de tributo de competência dos Estados. No entanto, nos termos do art. 146, I, da Constituição, é necessária a edição de uma norma nacional, veiculada, necessariamente por Lei Complementar, para o tratamento do conflito de competência em matéria tributária.

Em relação à tributação dos fundos abertos e fechados e *trusts offshores*, compreendemos a proposta, a qual busca uma equiparação consentânea com a tributação da renda em bases universais – *worldwide tax bases* – tendência internacional. O PL previa, ainda, uma equiparação dos fundos fechados e aber-

tos, em relação a qual não há críticas às modificações prospectivas, ainda que haja dificuldade em justificar tal equiparação.

No entanto, nos dois casos, pretendeu-se tributar lucros auferidos em exercícios passados, violando abertamente o princípio da irretroatividade. Uma norma que prevê a instituição do imposto de renda, ainda que mediante a revogação de uma isenção, somente poderá ser aplicável a fatos geradores futuros. Sendo assim, os ganhos auferidos no passado não podem ser tributados, sob pena da retroatividade, não admitida pela Constituição.

Verifica-se, então, que sob a roupagem de uma vantagem, correspondente ao benefício de redução de alíquota, a qual parece ser atraente, na verdade está sendo realizada uma proposta alternativa a uma tributação absolutamente inconstitucional.

Destaque-se que, além da irretroatividade, está sendo contrariado o princípio da anterioridade. A irretroatividade é violada em decorrência da tributação dos lucros auferidos até novembro de 2023, ao passo que o princípio da anterioridade é contrariado quando da tributação imediata dos lucros auferidos em dezembro de 2023. Nos termos do art. 150, III, alínea “b”, somente pode ser exigido tributo no ano subsequente à lei que o tiver instituído ou majorado. Sendo assim, em observância ao princípio da anterioridade, a tributação somente poderia ocorrer a partir de janeiro de 2024.”

O nosso sócio fundador, Paulo Coimbra destaca também os pontos positivos: “As mudanças, em parte, são positivas para a sociedade. O aumento do número mínimo de cotistas dos FII tendem a contribuir para uma melhor distribuição de renda, ao mesmo tempo em que a elevação do teto de participação individual de 10% para 30% pode viabilizar muitos projetos.”

Acrescenta “embora a incidência do IR “come-cotas” sobre os rendimentos dos fundos fechados seja uma compreensível equiparação à tributação aos fundos abertos, a tributação dos rendimentos acumulados, ao fazer a lei incidir sobre rendimentos auferidos no passado, avilta a segurança jurídica e tem constitucionalidade duvidosa.”

### 3.9. VOTO DE QUALIDADE: PRINCIPAIS PONTOS DA LEI 14.689/2023

No dia 20 de setembro de 2023, foi sancionada a Lei nº 14.689/2023 pelo Presidente da República, que confere ao Presidente da Câmara de Julgamento – posição ocupada por um representante da Fazenda Nacional – o voto de desempate no processo administrativo fiscal (voto de qualidade). Houve 14 vetos presidenciais ao texto encaminhado pelo Congresso Nacional por meio do Projeto de Lei nº 2.384/2023.

Apesar da previsão normativa a respeito do voto de qualidade ser antiga, a sistemática teve mudanças recentes com a Lei nº 13.988/2020. Essa lei passou a prever que, quando houver empate nos julgamentos de processos administrativos de determinação e exigência do crédito tributário, a questão seria resolvida favoravelmente ao contribuinte.

No início do ano de 2023, o Poder Executivo Federal publicou, em 12 de janeiro de 2023, a Medida Provisória nº 1.160/2023, que estabeleceu o retorno do voto de qualidade do Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Contudo, conforme o Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 41/2023, a referida medida provisória teve seu prazo de vigência encerrado no dia 1º de junho de 2023, tendo em vista que o Congresso Nacional não aprovou a lei de conversão da MP no prazo previsto pela Constituição.

Recorde-se que o texto substitutivo, aprovado pela Câmara dos Deputados anteriormente, de acordo com o entendimento do sócio fundador do CCBA e especialista em Direito Tributário, Paulo Coimbra “trouxe importantes avanços no que se refere à aplicação do voto de qualidade. Destaca-se, nesse sentido, o afastamento da multa de ofício e do encaminhamento de representação fiscal para fins penais quando a decisão no processo administrativo fiscal ocorrer por voto de qualidade favorável à Fazenda Pública.

“Em outra oportunidade, quando do retorno do voto de qualidade por meio da MPV n. 1.160/2023, já havia comentado sobre a necessidade de se buscar uma evolução mais equilibrada quanto à presente temática. Uma das observações tecidas era tomar como medida a não prevalência das multas, assim como possibilitar que o sujeito passivo, quando da execução fiscal, possa apresentar embargos à execução sem que seja necessário garantir em juízo o crédito tributário. Nesse último caso, penso que ainda eram necessários alguns avanços no PL n. 2.384/2023, dado que, pela redação atual do substitutivo, a desnecessidade de apresentação dessa garantia está condicionada ao cumprimento de alguns critérios que podem, por vezes, dificultar a oposição de embargos, sobretudo pelas pequenas e médias empresas, a depender do caso.”

No entanto, com a sanção presidencial, a Lei nº 14.689/2023 consolidou o retorno ao modelo original do voto de qualidade. Como consequência, ao se atribuir o poder de desempate à presidência das turmas, é provável que a maioria dos casos em que haja empate seja decidida a favor do Fisco, uma vez que tais cadeiras são ocupadas por representantes da Fazenda Nacional.

O texto sancionado manteve os dispositivos inseridos no Projeto de Lei em decorrência do “acordo” realizado entre o Governo Federal e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Em especial, destacam-se aqueles que se referem à exclusão das multas e o cancelamento da representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430/96, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade.

Além disso, a Lei 14.689/23 dispõe que, nos casos decididos pelo voto de qualidade favoravelmente à Fazenda Nacional, desde que haja manifestação do contribuinte para pagamento no prazo de 90 dias, serão excluídos os juros de mora e o pagamento poderá ser parcelado em até 12 (doze) parcelas. O contribuinte poderá utilizar créditos de prejuízo fiscal, de

base de cálculo negativa, de precatórios e da transação tributária para liquidar os débitos tributários objeto de negociação. Importante recordar que, em 21/12/2023, a Receita Federal do Brasil, publicou a Instrução Normativa nº 2.167/2023 que regulamentou o pagamento dos débitos mantidos pelo voto de qualidade.

A nova Lei 14.689/23 também dispõe sobre a autorregulamentação de débitos, conformidade tributária sobre o contencioso administrativo, transação tributária e multas tributárias. Especificamente sobre as penalidades, a Lei estabeleceu novas disposições para as multas de ofício e qualificadas. No que diz respeito às qualificadas, o percentual de majoração foi reduzido de 150% para 100%, com exceção dos casos em que se atestar a reincidência do contribuinte.

Em relação às multas de ofício, o projeto previa a possibilidade de redução de 1/3 (um terço) da sanção quando constatado erro escusável. A multa de mora também havia sido objeto do projeto de lei com redução em 50%. As propostas supramencionadas, no entanto, foram vetadas pelo Presidente e retiradas da Lei 14.689/23.

O PL enviado pelo Senado estipulava que as garantias apresentadas nas execuções fiscais apenas pudessem ser liquidadas pela Fazenda Pública após o trânsito em julgado de decisão de mérito em desfavor ao contribuinte, vedando a sua liquidação antecipada. O dispositivo, no entanto, também foi vedado pelo Presidente da República, sob fundamento de que contrariava o interesse público.

Dentre outros pontos, destaca-se que o artigo 14-B também foi vetado pelo Poder Executivo. Esse dispositivo estabelecia, em síntese, a possibilidade de solução de litígios acerca de controvérsias jurídicas entre a autoridade fiscal e o órgão regulador pela Câmara de Mediação e de Conciliação da Administração Pública Federal (CCAF).

Para o nosso sócio, Paulo Coimbra, “a Lei 14.689/2023, sancionada pelo Poder Executivo em setembro de 2023, trouxe

importantes avanços no que se refere à aplicação do voto de qualidade. Nesse sentido, destacam-se as alterações do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 que reduziu o percentual da multa qualificada. Essa alteração é particularmente relevante, considerando a histórica relação de extrema beligerância e desconfiança entre os Contribuintes e o Fisco.

“Um ponto notável é que a redução da multa qualificada terá efeitos retroativos, conforme estabelecido no artigo 106, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se inclusive às infrações cometidas no passado, desde que o processo de sua cobrança não tenha sido definitivamente julgado, em decisão transitada em julgado.”

“Lamentamos, no entanto, os vetos nos pontos concernentes às multas, que já haviam sido chancelados pelo legislativo. Apesar de uma redação um pouco confusa de alguns dos dispositivos vetados, perde-se uma importante oportunidade para a redução da litigância, que traria mais equilíbrio e celeridade nas relações processuais.”

### 3.10. LEI COMPLEMENTAR REGULA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS

Foi publicado no Diário Oficial da União (DOU) do dia 29 de dezembro de 2023, a Lei Complementar Federal n. 204/23 (LCP n. 204/23) que altera a Lei Complementar Federal n. 87/96 (Lei Kandir) para vedar a incidência do ICMS nas operações em transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, assim como disciplinar a transferência de crédito do imposto nessas mesmas operações.

A lei complementar passa a deixar expresso que as remessas em transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configuram fato gerador do ICMS, na esteira do que já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento de mérito da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 49 (ADC 49). Ademais, a lei deixa consignada a garantia dos contribuintes à manutenção do crédito do

imposto relativo às operações e prestações anteriores, o que também já tinha sido reconhecido pelo STF no julgamento dos embargos de declaração na ADC 49.

Além disso, ficou expresso que, em operações interestaduais, o crédito será garantido (i) pela unidade federada de destino, por meio da transferência de crédito, limitados aos percentuais equivalentes às alíquotas interestaduais estabelecidos pelo Senado Federal (4%, 7% ou 12%) aplicados sobre o valor atribuído à operação realizada, e (ii) pela unidade federada de origem, em caso de diferença positiva entre os créditos pertinentes às operações e prestações anteriores e o transferido.

A Lei Complementar Federal n. 204/23 é fruto do Projeto de Lei Complementar n. 116/23 (PLP n. 116/23). O projeto de lei continha um dispositivo que atribuía ao contribuinte a faculdade de sujeitar a operação em transferência à incidência do imposto. No entanto, esse dispositivo foi vetado pelo Presidente da República segundo o fundamento de que “a proposição legislativa contraria o interesse público, ao trazer insegurança jurídica, tornar mais difícil a fiscalização tributária e elevar a probabilidade de ocorrência de elisão fiscal ou, até mesmo, de evasão”, conforme consta na Mensagem de Veto n. 743/23. Cabe lembrar que o Congresso Nacional pode rejeitar o veto em até 30 dias corridos contados do encaminhamento da mensagem de veto do Presidente da República, nos termos do art. 66, § 4º, da CRFB/88.

A lei publicada também revogou o § 4º do art. 13 da Lei Kandir que definia a base de cálculo do imposto nas operações em transferência. Esse dispositivo, inclusive, já tinha sido declarado inconstitucional pelo STF no julgamento da ADC 49 em 2021. Ademais, a lei nacional não definiu sobre qual base os percentuais equivalentes às alíquotas interestaduais deve incidir para se alcançar o valor do crédito a ser transferido.

Cabe recordar que os Estados e o Distrito Federal celebraram em 1º de dezembro de 2023, mediante o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o Convênio ICMS

n. 178/23 por meio do qual disciplinaram a transferência de créditos de ICMS nas remessas interestaduais de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (clique aqui). O Convênio ICMS n. 178/23 definiu uma base de cálculo para essas situações em sua cláusula quarta que, todavia, pode ter sua constitucionalidade questionada.

Segundo Marianne Baker, sócia do CCBA, “não obstante a Lei Complementar n. 204/23 ter sido recebida com entusiasmo por ser alguma regulamentação a nível legal acerca da matéria de transferência de créditos de ICMS nas operações em transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, ela não foi suficientemente clara acerca de questões fundamentais que ainda carecem de normatização. Não ficou definido, por exemplo, sobre qual base de cálculo deve ser calculado o montante do crédito a ser transferido. Aguardamos, agora, a atualização do Convênio do CONFAZ a respeito do tema à luz da nova lei complementar. De qualquer forma, se forem mantidos os moldes do Convênio ICMS 178/23, já vislumbramos algumas regras previstas que podem ser questionadas”.

### 3.II. LEI ALTERA CÁLCULO DE JCP E TRIBUTAÇÃO DE CONTROLADAS NO EXTERIOR

Foi publicada em edição extra do Diário Oficial da União do dia 29 de dezembro de 2023, a Lei n. 14.789/23 que, além instituir um novo tratamento tributário às subvenções fiscais (clique aqui [para ler notícia sobre o tema](#)), altera a forma de cálculo dos Juros sobre Capital Próprio (JCP) e regras relativas à tributação de rendimentos no exterior de pessoas físicas domiciliadas no país.

#### 3.II.1. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP)

O art. 9º da Lei n. 9.249/95 tratou sobre o instituto dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP). Os JCP constituem uma forma de remuneração dos sócios da sociedade empresária, em virtude do capital investido na pessoa jurídica. A lei tributária



permite a dedução dos valores pagos ou creditados a titular, sócio ou acionista, a título de remuneração do capital próprio da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Inicialmente, o Projeto de Lei n. 4.258/23 (PL n. 4.258/23) enviado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional pretendia vedar a dedução do JCP na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Todavia, a Lei n. 14.789/23 que veio a ser aprovada pelo Congresso Nacional não revogou a possibilidade de dedução dos JCP. Ocorreu apenas a alteração de sua forma de cálculo.

Os Juros sobre Capital Próprio são calculados sobre contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP). Desde 1º de janeiro de 2024, passaram a ser consideradas as seguintes contas do PL para cálculo do JCP: (i) capital social integralizado (redação anterior: capital social); (ii) reservas de capital formadas na subscrição de ações (redação anterior: reservas de capital); (iii) reservas de lucros, exceto a reserva de incentivo fiscal (redação anterior: reservas de lucros); (iv) ações em tesouraria; e (v) lucros ou prejuízos acumulados (redação anterior: prejuízos acumulados).

Ademais, a lei também prevê que as variações positivas no patrimônio líquido decorrentes de atos societários entre partes dependentes não serão consideradas no cálculo dos juros sobre capital próprio caso não envolvam efetivo ingresso de ativos no patrimônio da pessoa jurídica, de forma definitiva e independentemente do previsto nas normas contábeis.

### 3.11.2. CONTROLADAS NO EXTERIOR

A Lei n. 14.789/23 incluiu o art. 6º-A na Lei n. 14.754/23 para fixar que as pessoas físicas residentes no País com entidades controladas no exterior podem optar por tributar os lucros obtidos por essas entidades em 31 de dezembro de cada ano. Atualmente, essa regra é obrigatória para (i) controladas

que estejam localizadas em país ou em dependência com tributação favorecida ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado; (ii) ou controladas que apurem renda ativa própria inferior a 60% da renda total.

### 3.12. GOVERNO FEDERAL CRIA O PROGRAMA MOVER PARA O SETOR AUTOMOTIVO

Foi publicada no Diário Oficial da União do dia 30 de dezembro de 2023, a Medida Provisória nº 1.205/2023, que institui o Programa Mobilidade Verde e Inovação – MOVER com o objetivo de incentivar o **setor automotivo** para o desenvolvimento tecnológico, a competitividade global, a descarbonização, dentre outros objetivos. O programa sucede o Programa Rota 2030 – Mobilidade e Logística, e contempla alíquotas diferenciadas de IPI, benefícios para pesquisa, desenvolvimento e produção tecnológica.

O Programa Mobilidade Verde e Inovação (MOVER) tem as seguintes diretrizes:

- O incremento da eficiência energética, do desempenho industrial e da disponibilidade de tecnologias assistivas à direção dos veículos comercializados no País;
- O aumento dos investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação no País;
- O estímulo à produção de novas tecnologias e inovações, de acordo com as tendências tecnológicas globais;
- O incremento da produtividade das indústrias para a mobilidade e logística;
- A promoção do uso de biocombustíveis, de outros combustíveis de baixo teor de carbono e de formas alternativas de propulsão e valorização da matriz energética brasileira;
- A garantia da capacitação técnica e da qualificação profissional no setor de mobilidade e logística;
- A garantia da expansão ou da manutenção do emprego no setor de mobilidade e logística;

- A expansão da participação da indústria automotiva instalada no País nas cadeias globais de valor; e
- A promoção do uso de sistemas produtivos mais eficientes, com vistas ao alcance da neutralidade de emissões de carbono.

Com o novo programa, o Poder Executivo federal deverá definir as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de acordo com as externalidades negativas ou positivas de cada veículo. Atendidos os requisitos específicos (que serão regulamentados), os veículos poderão obter a **diferenciação de 1% a 2% em relação à alíquota do IPI**. Destaca-se, ainda, que os veículos híbridos com motor que utilize exclusivamente etanol, ou, alternativa ou simultaneamente, gasolina e etanol (*flexible fuel engine*) terão diferenciação de alíquota de **até 3%** em relação aos veículos convencionais.

A Medida Provisória n. 1.205/23, também instituiu o regime de incentivos à realização de atividades de pesquisa e desenvolvimento (P&D) e de produção tecnológica para as indústrias de mobilidade e logística, que será concedido pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Como forma de incentivo, a pessoa jurídica habilitada no Programa MOVER poderá usufruir de **créditos financeiros** relativos a até 50% dos dispêndios em pesquisa e desenvolvimento, e a investimentos com produção tecnológica. Os créditos financeiros oriundos do Programa poderão ser objeto de **compensação** com débitos próprios, vincendos ou vencidos, relativos a tributos administrados pela RFB ou ressarcidos em **dinheiro**.

O Programa possui como importantes pressupostos os princípios de sustentabilidade ambiental, de progresso tecnológico e da cidadania. Os incentivos financeiros vão de R\$ 3.500.000.000,00 (três bilhões e quinhentos milhões de reais), em 2024, até R\$ 4.100.000,00 (quatro bilhões e cem milhões de reais), em 2028 e poderão ser acrescidos de acordo com indicadores previstos no artigo 18 e 19.

A MP também dispõe sobre o Regime de Autopeças não Produzidas, que permite a importação de autopeças, sem produção nacional equivalente, com **isenção de Imposto de Importação (II)**. Este regime é fruto do Acordo sobre a Política Automotiva Comum entre a República Argentina e a República Federativa do Brasil, previsto no anexo ao Trigésimo Oitavo Protocolo Adicional ao ACE nº 14. Esse tratamento, todavia, está condicionado à realização de investimentos no País, pela empresa interessada, correspondentes a 2% do valor aduaneiro em projetos de P&D e inovação em programas prioritários de apoio ao desenvolvimento industrial e tecnológico para o setor automotivo e sua cadeia.

Os contribuintes que desejam aderir ao programa deverão apresentar até o dia **31 de dezembro de 2026** ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (i) o registro de inventário de carbono das plantas de origem dos veículos e (ii) o registro da pegada de carbono dos veículos comercializados no País.

É importante destacar que o Poder Executivo estabelecerá **requisitos obrigatórios** com critérios quantitativos e qualitativos para toda a comercialização e importação de veículos novos no país, por exemplo, o atingimento de padrões internacionais. Os requisitos, que ainda serão regulamentados, serão relativos a:

1. **eficiência** energética veicular no ciclo do tanque à roda e emissão de dióxido de carbono (eficiência energético-ambiental) no ciclo do poço à roda;
2. **reciclabilidade** veicular;
3. **rotulagem** veicular integrada; e
4. **desempenho** estrutural e tecnologias assistivas à direção.
5. **pegada de carbono** (a partir de 2027)

Outro destaque, que merece atenção, é o disposto no Artigo 6º da MP n. 1.205/2023, que prevê a aplicação de multas compensatórias no caso de não cumprimento das metas de eficiência energética e de desempenho estrutural. As multas compen-

satórias serão pagas na forma de realização de investimentos no País em projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação.

Consta na Exposição de Motivos da Medida Provisória que o Programa MOVER, além de aperfeiçoar e melhorar os ciclos anteriores de políticas automotivas, traz como pressupostos o alinhamento com as regras da Organização Mundial do Comércio - OMC, as relações comerciais brasileiras e as grandes tendências futuras que se vislumbram para os veículos no mundo.

## 4.

### IV EXECUTIVO FEDERAL

#### 4.1. GOVERNO DISPONIBILIZA O PERFIL PROFISSIOGRÁFICO PREVIDENCIÁRIO ELETRÔNICO

No dia 16 de janeiro de 2023, o Governo Federal disponibilizou o Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP) eletrônico, que substitui o PPP por meio físico. Para períodos trabalhados a partir de 1º de janeiro deste ano, o PPP em meio eletrônico substitui o PPP em meio físico para comprovação de direitos junto ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), não se admitindo o PPP físico para períodos trabalhados a contar dessa data. A sua emissão é válida para todos os segurados empregados, trabalhadores avulsos e cooperados vinculados às cooperativas de trabalho ou de produção, independentemente do ramo de atividade e da exposição a agentes nocivos.

O PPP corresponde ao histórico laboral do trabalhador, que contém, dentre outras informações, o resultado das avaliações ambientais de trabalho e é exigido do segurado pelo INSS para que seja comprovado o seu direito à aposentadoria especial. O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999, determina que a empresa deve manter laudo técnico atualizado, com referência aos agentes existentes no ambiente de trabalho prejudiciais à saúde de seus trabalhadores.

O trabalhador possui direito de acesso às informações prestadas pela empresa em relação ao seu PPP, podendo, inclusive, solicitar a retificação de informações que estejam em desacordo com a realidade do ambiente de trabalho. Nesse sentido, em cumprimento ao disposto na Portaria/MTP n. 313, de 22/09/2021, alterada pela Portaria n. 1.010/2021, o PPP deverá ser emitido exclusivamente por meio eletrônico a partir de 1º de janeiro de 2023, pelo site ou pelo aplicativo Meu INSS.

O referido documento é gerado a partir das informações declaradas nos eventos de Segurança e Saúde no Trabalho (SST) no Sistema Simplificado de Escrituração Digital das Obrigações Previdenciárias, Trabalhistas e Fiscais (eSocial). Assim, é relevante destacar que deixar de manter o laudo técnico supracitado ou emitir documento em desacordo com o laudo, consiste em infração que poderá gerar à empresa penalidade de multa a partir de R\$ 6.361.73 (RPS, art. 283, II, alínea “n”).

Nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, afirma que “é preciso relembrar que a Receita Federal do Brasil (RFB) tem exigido, equivocadamente, a apresentação do PPP por parte das empresas, preenchido e atualizado, sob pena de imposição de multa. Há, inclusive, julgamentos desfavoráveis aos contribuintes no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)”. Ele complementa que, “o PPP é, eminentemente, um documento previdenciário e de interesse dos próprios empregados. À Receita resta a prerrogativa de solicitar acesso ao PPP da forma como está preenchido – em virtude de seu poder genérico de Polícia Fiscal -, mas não de reclamar seu preenchimento e atualização. A atribuição de cobrar o preenchimento e a atualização do PPP, bem como impor multa por seu descumprimento, compete tão somente às autoridades de fiscalização do trabalho. Portanto, tal exigência pela RFB desborda de sua competência de autoridade fiscal tributária, o que torna a cobrança de multa evidentemente ilegal”.

#### 4.2. PORTARIA ALTERA O LIMITE PARA INTERPOSIÇÃO DE RECURSO DE OFÍCIO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

No dia 18 de janeiro de 2023, foi publicada no Diário Oficial da União, a Portaria do Ministério da Fazenda nº 2, que estabelece novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil. A partir de agora, o recurso de ofício ocorrerá sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Anteriormente, a Portaria MF nº 63, de fevereiro de 2017, estabelecia o valor mínimo para recurso de ofício de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

A portaria de nº 2, publicada pelo Ministro da Fazenda substituto, entrou em vigor no dia 1º de fevereiro de 2023 e revogou a portaria nº 63, de 2017. Onofre Batista, sócio do CCBA, comenta sobre o tema: “A portaria faz com que o recurso de ofício deixe de ser condição de eficácia da decisão em processo administrativo que exonere o contribuinte do pagamento superior a R\$ 15 milhões. Em regra, o recurso de ofício por parte da Receita Federal tem por finalidade impugnar decisão que exonera o contribuinte, em proteção ao interesse coletivo, como forma de evitar prejuízos ao erário. Dito isso, convém destacar que o aumento do valor para dispensa de recurso de ofício naqueles casos em que o resultado tiver sido favorável ao contribuinte resultará no aumento da celeridade do processo administrativo fiscal. Isto porque anteriormente, todas as decisões que exoneravam o contribuinte em mais de R\$ 2.500.000 eram revisadas de ofício e agora somente as decisões que exoneram mais de R\$ 15.000.000 serão revisadas. Consequentemente, os processos administrativos que exonerarem o contribuinte em valor inferior a esse serão extintos, reduzindo o volume de processos nos tribunais administrativos. Trata-se de medida que prestigia a eficiência adminis-



trativa, na medida em que dispensa a continuidade da movimentação da máquina pública (nesse caso, o CARF) quando já tiver havido apreciação por parte da própria Fazenda com desconstituição do auto de infração.”

#### 4.3. LEI ALTERA TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE SUBVENÇÕES FISCAIS

Foi publicada em edição extra do Diário Oficial da União (DOU) do dia 29 de dezembro de 2023, a Lei n. 14.789/23 que altera substancialmente o tratamento tributário das subvenções concedidas pelo Poder Público às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. A lei é fruto da conversão da Medida Provisória n. 1.185/23 editada pelo Presidente da República em agosto de 2023. Em síntese, a lei revoga a possibilidade de exclusão das subvenções das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, em troca, institui a possibilidade de concessão de crédito fiscal de 25% sobre o valor da subvenção que poderá ser utilizado pelo contribuinte para compensação tributária ou ressarcimento em dinheiro.

As subvenções para investimento, assim entendidos os benefícios concedidos pelos entes federados com a finalidade de apoiar a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, inclusive por meio de isenções, reduções de base de cálculo e outras formas de exonerações tributárias, não estavam sujeitas à incidência do IRPJ, CSLL e PIS/COFINS, desde que esses valores não fossem apropriadas diretamente pelos sócios e fossem utilizados apenas para absorção de prejuízos ou aumento de capital social (art. 30, da Lei n. 12.973/14, art. 1º, § 3º, X da Lei n. 10.637/02 e art. 1º, § 3º, IX, da Lei n. 10.833/03).

A Lei n. 14.789/23, todavia, revogou as disposições legais que garantiam esse tratamento às subvenções e, em contrapartida, instituiu a possibilidade de concessão de direitos creditórios equivalente à aplicação do percentual de 25% (equivalente à alíquota do IPRJ, mas não da CSLL, da contribuição ao PIS e

da Cofins), sobre a receita de benefício qualificado pela Receita Federal do Brasil (RFB) como subvenção para investimento.

Essa qualificação se realizará por meio do procedimento de habilitação pela RFB para concessão do crédito fiscal. A habilitação somente será concedida se o contribuinte for beneficiário de subvenção para investimento concedida por ente federativo, mediante ato concessivo da subvenção editada anteriormente à implantação ou à expansão do empreendimento econômico e, por fim, se houver ato concessivo da subvenção editado pelo ente federativo que fixe de forma expressa as condições e as contrapartidas a serem observadas pelo contribuinte relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico.

Ademais, a lei também prevê que o Ministério da Fazenda deve propor uma transação de contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica (transação de teses) para fins de regularização daqueles contribuintes que excluíram as subvenções governamentais das bases de cálculo de IRPJ e CSLL em desacordo com o, agora revogado, art. 30 da Lei n. 12.973/14. Os créditos envolvidos nessa transação poderão ser quitados por meio do pagamento em espécie da dívida consolidada, com redução de até 80%, em até 12 prestações mensais ou sucessivas; ou por meio do pagamento em espécie de até 5% do valor consolidado da dívida sem redução e o restante sendo pago em até 84 prestações com desconto de até 50% do valor remanescente da dívida (percentual de desconto variável conforme quantidade de prestações).

A lei entrou em vigor na data da sua publicação em 29 de dezembro 2023 e passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024. Ademais, a lei atribuiu à Receita Federal do Brasil a responsabilidade por regulamentar o disposto na lei. Exercendo a atribuição que lhe foi legalmente outorgada, a RFB editou a Instrução Normativa RFB n. 2.170/23, publicada no DOU de 02 de janeiro de 2024, que dispõe sobre a habilitação ao regime de utilização do crédito fiscal decorrente de

subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico.

A habilitação ao regime deve ser requerida pela pessoa jurídica por meio de serviço digital disponível no Centro Virtual de Atendimento – e-CAC da RFB. O pedido de habilitação deverá ser instruído com cópia do ato concessivo da subvenção editada pelo ente federativo e outros documentos que comprovem as condições e as contrapartidas a serem observadas pelo contribuinte relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico.

Segundo Alice Jorge, sócia do CCBA, “a Lei n. 14.789/2023, fruto da conversão da Medida Provisória n. 1.185/2023, inaugura mais um capítulo na disputa de entendimentos entre a Fazenda Pública e os contribuintes no que se refere à não inclusão na base de incidência do IRPJ e da CSLL de incentivos fiscais concedidos por Estados, Distrito Federal e Municípios. A União pretende tratar a não incidência do IRPJ sobre as referidas subvenções e incentivos como um benefício fiscal, sujeito à observância dos requisitos previstos em lei federal e passível de restrições e limitações por opção do legislador. Esse, contudo, não é o entendimento mais adequado, por violar o princípio federativo, conforme já decidiu o STJ ao julgar o ERESP n. 1.517.492/PR. Para os casos em que se tem benefícios que importem em renúncia de receita por parte de outro ente federado, o STJ já decidiu pela ausência de competência da União para tributar os respectivos valores pelo IRPJ e pela CSLL, conforme precedente proferido ao apreciar hipótese de crédito presumido. Nesse contexto, nenhuma alteração legislativa poderia legitimar a exigência, que vai contra princípio constitucional com natureza de cláusula pétrea. Por outro lado, para os casos em que o benefício não importa em renúncia de receita, mas apenas posterga o recolhimento para etapas subsequentes da cadeia produtiva (como se tem, por exemplo, nas hipóteses de diferimento concedido em etapa intermediária da cadeia), o STJ entendeu ao julgar o Tema Repetitivo n.

1182 (RESP n. 1.605.245/RS) que os requisitos previstos na legislação infraconstitucional devem ser observados para que se tenha o direito à exclusão do valor da benesse fiscal da base dos tributos federais que oneram a renda. Para essa última hipótese, será aplicável o novo regime estabelecido pela Lei n. 14.789/2023 e pela medida provisória que a precedeu. No que se refere aos benefícios que constituem renúncia de receita pelo ente federado que os concedeu, a exemplo dos créditos presumidos, a aplicação da Lei n. 14.789/2023 é inconstitucional, como esperamos que venha a ser reconhecido pelo Poder Judiciário, no contencioso que muito provavelmente se instaurará em torno da questão”.

#### **4.4. PODER EXECUTIVO REONERA A FOLHA DE PAGAMENTOS**

Em 24/11/2023, a Presidência da República vetou integralmente o Projeto de Lei nº 334/2023, que prorrogava a desoneração da folha de pagamentos até 31 de dezembro de 2027. O veto Presidencial, no entanto, foi derrubado pelo veto do Congresso Nacional, resultando na promulgação da Lei 14.784/2023 em 27/12/2023. Apesar da derrubada do veto pelo Congresso e da promulgação da Lei, no dia seguinte à sua publicação, em 28/12/2023 o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 1.202/2023 que reonerou gradualmente a folha de pagamentos.

O Projeto de Lei nº 334/2023, de autoria do Senador Efraim Filho, havia sido aprovado pelo Poder Legislativo em outubro de 2023, sendo remetido à sanção presidencial, no dia 1º de novembro de 2023. O veto do Presidente da República ocorreu em 23/11/2023 e foi rejeitado pela maioria absoluta dos deputados e senadores, em sessão conjunta, conforme § 4º do art. 66. da Constituição Federal de 1988. Ato contínuo, em 28/12/2023, foi publicada no Diário Oficial da União (DOU), a Lei n. 14.784/23 que prorrogava até 31 de dezembro de 2027 a sistemática substitutiva da tributação sobre a folha de pa-

gamentos. A lei também prorrogava o prazo de vigência referente ao acréscimo de alíquota da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS-Importação) sobre determinados bens, de que trata § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865/04.

Ato subsequente, em 29/12/2023, foi publicada a Medida Provisória 1.202/2023, que, de uma vez, além de reonerar gradualmente a folha de pagamento de setores importantes da economia, limita a compensação de créditos oriundos de decisões judiciais, revoga o adicional de 1% da Cofins-Importação e revoga a alíquota reduzida de contribuição previdenciária para municípios.

A *desoneração da folha de pagamentos*, como ficou conhecido, é um mecanismo por meio do qual se admite, à opção do contribuinte, a substituição da base de incidência da contribuição previdenciária patronal (CPP) sobre a folha de salários pela incidência sobre a receita bruta (CPRB).

A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) foi instituída em agosto de 2011, no Plano Brasil Maior, visando estimular a inovação e a competitividade da indústria brasileira por meio da desoneração da folha de pagamento. O objetivo é reduzir os custos decorrentes de relações trabalhistas e estimular a manutenção e geração de empregos formais no país. A alíquota da CPRB pode variar entre 1% e 4,5% – a depender do setor econômico beneficiado – sobre a receita bruta da pessoa jurídica em substituição à alíquota de 20% da CPP incidente sobre a folha de pagamento.

Nem todas as pessoas jurídicas podem optar pela CPRB, mas apenas aquelas que exerçam as atividades previstas nos artigos 7º e 8º, da Lei n. 12.546/11. Estão incluídos alguns setores que empregam grande volume de mão de obra, como os setores de calçados, *call center*, comunicação, confecção/vestuário, construção civil, empresas de construção e obras de infraestrutura, tecnologia da informação, entre outros.

A MP 1.202/2023 dispõe que as empresas que exercerem, como atividade principal, uma das 17 atividades listadas em seu Anexo I poderão usufruir da redução da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamentos mediante aplicação das alíquotas reduzidas de a) 10%, em 2024; b) 12,5%, por cento em 2025; c) 15%, em 2026; e d) 16,5%, em 2027. Contudo, essas alíquotas reduzidas se aplicam ao salário de contribuição do segurado somente até o limite de um salário mínimo. O que exceder esse limite será tributado sob a alíquota normal de 20%.

Assim, 17 atividades econômicas, que eram abrangidas pela política de desoneração da folha de pagamentos que seria prorrogada pela Lei 14.784/2023, receberam tratamento favorável pela MP 1.202/2023. Este primeiro grupo de atividades é integrado por empresas dos setores de transporte, comunicação e tecnologia da informação. Abaixo é possível conferir cada uma dessas atividades com seu respectivo código CNAE:

#### 4.4.1. TRANSPORTE

1. Transporte ferroviário de carga (49.11-6)
2. Transporte metroferroviário de passageiros (49.12-4)
3. Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal e em região metropolitana (49.21-3)
4. Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, intermunicipal, interestadual e internacional (49.22-1)
5. Transporte rodoviário de táxi (49.23-0)
6. Transporte escolar (49.24-8)
7. Transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, e outros transportes rodoviários não especificados anteriormente (49.29-9)
8. Transporte rodoviário de carga (49.30-2)
9. Transporte dutoviário (49.40-0)

#### 4.4.2. COMUNICAÇÃO

10. Atividades de rádio (60.10-1)
11. Atividades de televisão aberta (60.21-7)
12. Programadoras e atividades relacionadas à televisão por assinatura (60.22-5)

#### 4.4.3. TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

13. Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda (62.01-5)
14. Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis (62.02-3)
15. Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não customizáveis (62.03-1)
16. Consultoria em tecnologia da informação (62.04-0)
17. Suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação (62.09-1)

A MP 1.202/2023 também autorizou a redução de alíquota para um segundo grupo de atividades econômicas. O benefício foi menor para as 25 classes de atividades desse grupo, em relação às quais a alíquota da contribuição previdenciária será de a) 10%, em 2024; b) 16,25%, em 2025; c) 16,5%, em 2026; e d) 18,75%, em 2027. A limitação que faz com que as alíquotas reduzidas incidam apenas sobre a faixa de até um salário mínimo também se aplica a este segundo grupo.

Essas 25 classes de atividades integram os setores de calçados, artigos de couro e assemelhados, construção e obras civis, edição e impressão e consultoria empresarial. Essas atividades também se encontram listadas a seguir com os seus respectivos códigos CNAE:

#### 4.4.4. CALÇADOS, ARTIGOS DE COURO E ASSEMELHADOS

1. Curtimento e outras preparações de couro (15.10-6)
2. Fabricação de artigos para viagem, bolsas e semelhantes de qualquer material (15.21-1)

3. Fabricação de artefatos de couro não especificados anteriormente (15.29-7)
4. Fabricação de calçados de couro (15.31-9)
5. Fabricação de tênis de qualquer material (15.32-7)
6. Fabricação de calçados de material sintético (15.33-5)
7. Fabricação de calçados de materiais não especificados anteriormente (15.39-4)
8. Fabricação de partes para calçados, de qualquer material (15.40-8)

#### 4.4.5. CONSTRUÇÃO E OBRAS CIVIS:

9. Construção de rodovias e ferrovias (42.11-1)
10. Construção de obras de arte especiais (42.12-0)
11. Obras de urbanização – ruas, praças e calçadas (42.13-8)
12. Obras para geração e distribuição de energia elétrica e para telecomunicações (42.21-9)
13. Construção de redes de abastecimento de água, coleta de esgoto e construções correlatas (42.22-7)
14. Construção de redes de transportes por dutos, exceto para água e esgoto (42.23-5)
15. Obras portuárias, marítimas e fluviais (42.91-0)
16. Montagem de instalações industriais e de estruturas metálicas (42.92-8)
17. Obras de engenharia civil não especificadas anteriormente (42.99-5)

#### 4.4.6. EDIÇÃO E IMPRESSÃO

18. Edição de livros (58.11-5)
19. Edição de jornais (58.12-3)
20. Edição de revistas (58.13-1)
21. Edição integrada à impressão de livros (58.21-2)
22. Edição integrada à impressão de jornais (58.22-1)
23. Edição integrada à impressão de revistas (58.23-9)



24. Edição integrada à impressão de cadastros, listas e de outros produtos gráficos (58.29-8)

#### 4.4.7. CONSULTORIA EMPRESARIAL

25. Atividades de consultoria em gestão empresarial (70.20-4)

Como visto, para os dois grupos, a redução das alíquotas somente abrange o montante do salário de contribuição correspondente ao valor de um salário-mínimo. Em outras palavras, sobre o valor do salário de contribuição que exceder um salário mínimo será aplicada a alíquota padrão de 20%. Ademais, a MP também revogou uma série de disposições da Lei nº 12.546/2011, que criou a opção para que as empresas de alguns dos setores supramencionados contribuíssem com a Previdência Social, mediante a CPRB, com um percentual entre 1% e 4,5% sobre a sua receita bruta, ao invés da alíquota referida de 20%.

Essa previsão, que consta no parágrafo único do art. 1º da MP 1.202/2023, diz respeito à afirmação do Ministro da Economia, em entrevista coletiva do dia 28/12, de que a proposta iria “isentar de pagamento de cota patronal o primeiro salário mínimo que o trabalhador receber”. Na verdade, esta parcela corresponde ao salário mínimo não estará totalmente isenta, mas sim sofrerá a incidência parcial de uma alíquota reduzida que será aumentada a cada ano até 2027.

Empresas que desejarem usufruir da redução prevista na MP 1.202/2023 devem formalizar um termo comprometendo-se a não diminuir seu quadro de funcionários. Em termos simples, essas empresas devem manter ou aumentar o número de funcionários registrado em 01/01 de cada ano até 2027, quando se encerra o benefício de redução de alíquotas. O não cumprimento desse requisito resultará na impossibilidade de usufruir dos benefícios.

A MP também revogou a disposição da Lei 8.212/91 que instituía, para pequenos municípios, a alíquota da contribuição previdenciária reduzida a 8%. Nota-se que esse dispositivo foi

criado pela Lei 14.784/2023, que também foi revogada pela MP, como afirmado anteriormente. Assim, a alíquota aplicável aos municípios volta a ser a padrão.

Nosso sócio, Paulo Coimbra, comenta que “a previsão de bases alternativas para a incidência de contribuições previdenciárias está prevista no § 9º, do art. 195, da Constituição. A previsão e a busca de bases alternativas são de grande importância, diante do cenário nacional e do fenômeno mundial de automação e inovações tecnológicas.”

Quanto ao cenário nacional, ele explica que “quando o salário é tributado, verifica-se a inibição da geração de empregos formais, uma externalidade negativa das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento. Soma-se a esse fator, o momento de envelhecimento da população brasileira, que, por sua vez, resulta no desequilíbrio da solidariedade intergeracional, na medida em que a força de trabalho da geração ativa se torna insuficiente para o sustento da geração mais velha, custeada pela previdência.

Outrossim, ressalta-se o fenômeno mundial da automação, da inovação 4.0, dos avanços tecnológicos – contexto em que os empregos tradicionais se tornam escassos e verifica-se o aumento da concorrência internacional. No setor de TI, em que é possível o desempenho do trabalho de forma remota, torna-se cada vez mais comum que os prestadores de serviços deixem o mercado de trabalho nacional, com elevada carga tributária sobre o salário, para serem contratados por outros países. O movimento compromete a competitividade e desenvolvimento do mercado nacional.

Diante desse cenário, entendemos que a tendência contemporânea deve ocorrer na busca de novas fontes alternativas de custeio da seguridade social. O veto da Presidência da República e a posterior publicação da MP 1.202/2023 nos parece estar na contramão da história e da tendência que seria mais adequada ao Brasil, considerando, ainda, a realidade mundial.”

Segundo Guilherme Bagno, sócio do CCBA, “medidas que visam o aumento da competitividade das empresas brasileiras devem ser cada vez mais estimuladas. A geração de empregos e, conseqüentemente de renda, deriva de investimentos por parte dos empregadores e, para isso, é primordial que tenhamos um ambiente de negócios propício e que forneça a necessária segurança jurídica para tanto”.

A sócia Marianne Baker expressa sua preocupação quanto à falta de clareza nas razões técnicas que fundamentaram a reoneração da folha de pagamento dos setores abrangidos pela MP 1.202/2023. Ela destaca, inclusive, que alguns setores antes incluídos na CPRB foram excluídos do benefício previsto pela nova MP.

Além disso, Marianne destaca que, em razão da forma de edição da MP e de seu conteúdo, existe a possibilidade da medida ser devolvida à Presidência da República pelo Congresso Nacional, sem a sua conversão em lei. Isso não apenas em razão da promulgação ter ocorrido um dia após a Lei 14.784/2023, “mas há também controvérsia quanto ao requisito constitucional da urgência de que matéria tributária seja tratada por Medida Provisória. Por outro lado, tem sido aventado desrespeito ao devido processo legislativo, visto que a matéria já fora apreciada e decidida pelo Congresso Nacional, que promulgou lei sobre o assunto da desoneração da folha um dia antes”.

#### **4.5. MP LIMITA COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS E EXTINGUE PERSE**

Em 29/12, foi publicada a Medida Provisória 1.202/2023, que, de uma vez, além de reonerar gradualmente a folha de pagamento de setores importantes da economia, limitou a compensação de créditos oriundos de decisões judiciais, revogou o adicional de 1% da Cofins-Importação e revogou a alíquota reduzida de contribuição previdenciária para municípios. Além disso, a MP também prevê o fim dos benefícios fiscais

do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse). A maior parte das alterações da MP 1.202/2023 terá eficácia a partir do dia 01/04/2024. A MP será apreciada pelo Congresso Nacional, que deverá decidir pela sua conversão (ou não) em lei.

#### 4.5.1. COMPENSAÇÃO

A MP 1.202/2023 introduz alterações significativas no regime de compensações dos créditos dos contribuintes reconhecidos em decisões transitadas em julgado. Anteriormente, os contribuintes podiam compensar a totalidade desses créditos de uma só vez. No entanto, com a implementação da MP, as compensações agora estão sujeitas a limitações, que exigem que os créditos tributários sejam descontados dos tributos a pagar de maneira escalonada, mês a mês.

Esta restrição se aplica a créditos superiores a R\$ 10 milhões, sendo que os limites mensais ainda serão definidos por meio de ato do Ministério da Fazenda. A MP estabelece que esse limite de compensação deve ser graduado de acordo com o valor total do crédito reconhecido em decisão judicial, sendo vedada a fixação de um limite inferior a 1/60 desse valor. Adicionalmente, a medida determina que a primeira declaração de compensação deve ser submetida no prazo de até cinco anos a partir da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial.

#### 4.5.2. PERSE

A MP 1.202/2023 também revisou o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), que foi criado em 2021 para auxiliar a retomada do setor após as medidas de afastamento social necessárias em razão da pandemia de Covid-19, proporcionando uma desoneração de tributos. O Perse tinha duração prevista para dois anos, mas, neste ano, o Congresso prorrogou sua vigência. Porém, por força da MP, o Perse será descontinuado nos próximos dois anos. Em 2024,

a cobrança da CSLL, da Contribuição ao PIS e da Cofins serão retomadas, seguidas pela volta da cobrança do IRPJ em 2025 para o setor.

A sócia Marianne Baker chama atenção para a limitação mensal da compensação de créditos provenientes de decisões judiciais cuja possibilidade foi estipulada e será regulamentada pelo governo federal. “Essa medida desconsidera a natureza desses créditos, que representam valores recolhidos indevidamente aos cofres públicos. A sua devolução não é favor ao contribuinte, mas um direito. A restrição de valor mensal impede que os contribuintes acessem plenamente o que legitimamente lhes pertence, criando uma situação em que a União, devedora, escolhe como e quando devolverá os valores que recebeu indevidamente. Por outro lado, a MP tem potencial para expandir o prazo do qual os contribuintes dispõem para a utilização do crédito. A previsão de que os contribuintes deverão apresentar a primeira declaração de compensação no prazo de 5 anos após o trânsito em julgado da decisão que reconheceu o crédito pode ser mais benéfica do que o entendimento da Receita Federal vigente até então, no sentido de que os contribuintes deveriam esgotar o crédito por completo dentro deste prazo de 5 anos.”

## 5.

### RECEITA FEDERAL

#### 5.1. PRAZO PARA ADESÃO AO PRLF É ADIADO

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil publicaram a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13/2023, que prorrogou o prazo de adesão ao Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF) até as 19h do dia 28 de dezembro de 2023. O Programa foi criado com o objetivo de reduzir o número de casos em contencioso fiscal, concedendo incentivos para que os contribuintes cumpram voluntariamente as obrigações tributárias.

O Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal foi instituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de janeiro de 2023, estabelecendo originalmente o prazo para adesão até o dia 31 de março deste ano. Agora, o prazo foi prorrogado para o dia 28 de dezembro do presente ano.

A adesão ao programa viabiliza a renegociação, por meio da transação tributária, de dívidas oriundas de débitos em discussão contenciosa nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJs), no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ou inscritos em Dívida Ativa Federal. Destaca-se a possibilidade de pedido de revisão dos débitos de acordo com a capacidade de pagamento do contribuinte, que será analisada pelo órgão fiscal. A capacidade de pagamento tem por fina-

lidade a avaliação da saúde financeira da empresa e funciona como critério para a definição das condições de transações a serem disponibilizadas aos contribuintes, a exemplo dos descontos e duração de parcelamento.

Para o nosso sócio, Onofre Batista: “A transação tributária é uma medida importantíssima do governo federal para garantir a aplicação do princípio constitucional da razoável duração dos processos no âmbito da Administração Tributária Federal. No entanto, temos observado que os critérios utilizados pela Receita para definir a capacidade contributiva ainda são instáveis e passíveis de discussão. É importante que a análise sobre a efetiva capacidade de pagamento do contribuinte seja compatível com a realidade e com a prática financeira das empresas, sob o risco de inviabilização do estímulo criado.”

## 5.2. INSTITUÍDO O CÓDIGO DE RECEITA PARA RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PERANTE A JUSTIÇA DO TRABALHO

Em 05 de janeiro de 2023, a Receita Federal do Brasil divulgou o código de receita a ser utilizado em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) para o recolhimento de contribuições previdenciárias executadas pela Justiça do Trabalho. Por meio do Ato Declaratório Executivo CODAR nº 2/2023, o coordenador-geral de arrecadação e de direito creditório instituiu o código de receita “6092 – Contribuições Previdenciárias – Recolhimento Exclusivo pela Justiça do Trabalho”. Tal medida é necessária para operacionalizar o recolhimento das contribuições por meio da DCTFWeb.

As contribuições executadas pela Justiça do Trabalho devem ser declaradas na DCTFWeb a partir de outubro de 2023, conforme prorrogação prevista na Instrução Normativa nº 2.147/2023, que alterou o prazo inicial instituído pela Instrução Normativa nº 2.094/2022 – janeiro de 2023. Relembre-se que a Instrução Normativa RFB nº 2094/2022, ao promover alterações na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Fe-

derais (DCTF) e na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb), estabeleceu que as contribuições previdenciárias e contribuições sociais devidas em decorrência de decisões proferidas pela Justiça do Trabalho deverão ser declaradas via DCTFWeb, em substituição à Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Devem ser transmitidos, no eSocial, os eventos S-2500 – Processos Trabalhistas – e S-2501 – Informações dos Tributos Decorrentes de Processo Trabalhista – para o registro das informações decorrentes de processos e acordos trabalhistas perante a Justiça do Trabalho. As orientações sobre os dados a serem informados no evento S-2500 e S-2501, bem como os campos a serem preenchidos, foram incluídos no Manual de Orientação do eSocial.

Devem registrar o evento S-2500, todos os declarantes que, em processos trabalhistas ou acordos celebrados no âmbito das Comissões de Conciliação Prévia (CCP) e dos Núcleos Inter-sindicais (Ninter), reconheceram ou alteraram informações relativas a vínculo trabalhista, foram obrigados a pagar verbas de natureza remuneratória ou indenizatória ou a recolher FGTS, contribuição previdenciária ou imposto de renda. Neste evento são prestadas informações cadastrais e contratuais relativas ao vínculo, às bases de cálculo para recolhimento do FGTS e das contribuições previdenciárias, além dos valores consolidados das verbas de natureza remuneratória ou indenizatória.

O prazo de envio do evento é até o dia 15 (quinze) do mês subsequente à data (i) do trânsito em julgado da decisão líquida proferida no processo trabalhista; ou (ii) da homologação de acordo judicial; ou (iii) do trânsito em julgado da decisão homologatória dos cálculos de liquidação da sentença; ou (iv) da celebração do acordo perante CCP ou Ninter; ou (v) da determinação judicial para cumprimento antecipado da decisão, ainda que parcial.



O evento S-2501 deverá ser utilizado para declaração das informações dos tributos decorrentes de processos trabalhistas. Neste evento serão prestadas informações relativas aos valores devidos e às bases de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física e das contribuições sociais previdenciárias, inclusive as destinadas a terceiros, constantes das decisões condenatórias e homologatórias de acordo proferidas nos processos trabalhistas, previamente informados no evento S-2500.

Nas situações em que houver depósito judicial que garanta a integralidade do recolhimento das contribuições previdenciárias e do imposto de renda, não será necessário o envio do evento S-2501, uma vez que o recolhimento é feito mediante ordem judicial. Caso o depósito judicial não abranja a integralidade do recolhimento dos tributos, o evento deve ser transmitido com a informação dos valores remanescentes.

Destaca-se que os débitos das contribuições previdenciárias e as contribuições sociais devidas a terceiros decorrentes de decisões da justiça trabalhista, a partir de 1º de outubro de 2023, serão declarados diretamente na DCTFWeb. Os tributos serão recolhidos por meio de DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais). Para os débitos das contribuições oriundas de decisões terminativas proferidas pela Justiça do Trabalho até o dia 30 de setembro de 2023, ainda será necessária a declaração na GFIP e o recolhimento será realizado por meio de GPS (Guia da Previdência Social)

Em relação ao FGTS incidente sobre os valores reconhecidos no processo ou acordo judicial, será mantida a forma de recolhimento atual, através da GFIP, até a substituição pelo FGTS Digital, prevista para janeiro de 2024, conforme cronograma de implantação publicado pela Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT).

A alteração na forma de declaração dessas contribuições é positiva, visto que anteriormente era necessário o envio de uma GFIP por competência e por processo judicial trabalhista.

Essa era uma obra obrigação acessória extremamente onerosa para os empregadores.

Contudo, em que pese a RFB já ter se manifestado, em algumas oportunidades, no sentido de que não tem competência para decidir sobre restituição ou compensação de contribuições previdenciárias cobradas perante o Juízo Trabalhista, a instituição do referido código demonstra que tais valores, de fato, são administrados pelo fisco federal. Se a RFB não pudesse apreciar os PER/DCOMPs de contribuições recolhidas no bojo de processos trabalhistas, por ausência de competência, por corolário lógico, não haveria razão para exigir a declaração de tais valores no sistema DCTFWeb.

Para nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, “é importante recordar que a obrigação de entregar uma GFIP por competência é excessivamente onerosa e até mesmo impraticável. Com a substituição pelo eSocial, apesar da proposta de simplificação, também será necessária a realização de centenas de lançamentos pelos grandes empregadores, o que não afasta a onerosidade. Em uma visão crítica, o fisco poderá utilizar os dados para direcionar a sua fiscalização, seja em relação às contribuições previdenciárias, seja em relação ao imposto de renda, sobre diversos eventos que passam a ter visibilidade, como a condenação em horas extras ou assuntos relacionados à segurança e medicina do trabalho (importantes para o ADRAT), por exemplo. Assim, é preciso que os contribuintes estejam preparados para eventual aumento de fiscalização. Nos parece que, com esse procedimento, a proposta real não seria a simplificação, mas maior ciência ao fisco de fatos relevantes da vida dos contribuintes, com o fito de tornar a fiscalização mais eficiente”.

Ele destaca, ainda, que “além desse interesse na arrecadação das contribuições executadas perante a Justiça do Trabalho, há outros fundamentos que confirmam a competência da RFB para apreciar pleitos de restituição ou compensação dessa espécie de tributo. A própria Receita Federal e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestaram diversas

vezes no sentido de que a competência para fiscalizar as contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações não está adstrita ao entendimento da Justiça do Trabalho quanto à existência ou não de determinada relação de emprego, por exemplo. Todos esses elementos confirmam que as competências da Justiça laboral e da RFB são autônomas. Assuntos relacionados à legitimidade da tributação devem ser tratados pela RFB e pela Justiça Federal, ainda que Justiça do Trabalho tenha a atribuição para executar a cobrança das contribuições devidas em razão das condenações trabalhistas.”

Nosso sócio, Guilherme Bagno, destaca a grande importância de uma correta gestão da mudança de procedimento e do cumprimento dessas obrigações dentro do prazo, considerando que “sua inobservância pode afetar diretamente a emissão de Certidão Negativa de Débito (CND) das empresas, uma vez que a partir da mencionada data, serão declarados diretamente na DCTFWeb”

### **5.3. SEGUNDO A RFB, REMUNERAÇÃO PAGA A GESTANTE AFASTADA NA PANDEMIA NÃO PODE SER COMPENSADA**

A Receita Federal do Brasil (RFB) publicou, no dia 17 de janeiro de 2023, a Solução de Consulta (SC) Cosit n. 11, que trata sobre a remuneração paga pelo empregador à gestante afastada, em decorrência da pandemia de Covid-19. Em síntese, a RFB afirma que a remuneração paga pelo empregador à empregada gestante afastada de suas atividades laborais, em função da pandemia, não é hipótese para que o valor da remuneração seja deduzido das contribuições devidas à Previdência Social.

O art. 1º da Lei n. 14.151, publicada em 13 de maio de 2021, em sua redação original, previa que a empregada gestante deveria permanecer afastada de suas atividades presenciais. Posteriormente, a sua redação foi alterada pela Lei n. 14.311/2022, passando a determinar que “a empregada gestante que ainda não tenha sido totalmente imunizada” contra o SARS-CoV-2,

deveria permanecer afastada do trabalho presencial. Contudo, uma vez afastada do trabalho presencial, a empregada deveria ficar à disposição do empregador para exercer suas atividades por meio do teletrabalho, sem prejuízo do recebimento de sua remuneração. Entretanto, quanto à impossibilidade de a empregada exercer as suas atividades por meio do teletrabalho, a lei foi omissa.

Para a Consulente, o tratamento jurídico aplicado à questão deveria ser o mesmo que havia sido aplicado na SC Cosit n. 287/2019. Nessa SC, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) havia consignado o entendimento de que a previsão legal do art. 394-A, §3º, da CLT, conferia ao contribuinte o direito de realizar a dedução integral do salário-maternidade pago à empregada que exerça atividades consideradas insalubres durante todo o período de afastamento. Para tanto, é necessário que não seja possível o exercício de suas atividades em outro local que seja considerado salubre. Nesse sentido, restando caracterizada a hipótese de gravidez de risco.

Assim, a Consulente buscava saber se o seu entendimento de considerar a remuneração paga no período integral de afastamento de suas empregadas gestantes – na forma prevista pela Lei n. 14.151/2021 –, como salário-maternidade, estava correto. Por conseguinte, questionou se poderia deduzir o valor pago da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados a pessoas físicas que lhe prestem serviços, nos termos do art. 72 da Lei n. 8.213/1991.

Em resposta à Consulente, a Cosit manifestou que o art. 1º da Lei n. 14.151/2021 trata de matéria diversa do art. 394-A, §3º, da CLT. Para a Cosit, a previsão contida no referido dispositivo é específica. Isso porque, a norma se refere à impossibilidade de remanejamento de empregada que desempenha suas atividades em local considerado insalubre – hipótese em que a gravidez será considerada de risco. Assim, não há previsão legal que permita considerar a remuneração – paga pelo em-

pregador à empregada gestante afastada nos termos da Lei n. 14.151/2021 – como salário-maternidade.

O sócio fundador do CCBA, Paulo Coimbra, afirma que “a conclusão apresentada pela Cosit para impedir a dedução dos valores pagos às empregadas gestantes afastadas – em razão da impossibilidade de desempenhar suas atividades por meio do teletrabalho –, das contribuições previdenciárias devidas, é equivocada. É de conhecimento público que as mulheres grávidas são extremamente vulneráveis. Ainda, é notório que a pandemia de Covid-19 potencializou o risco de mortalidade materna e infantil, invocando-se do Estado uma maior proteção”.

Ressalta o professor que “o fato gerador das contribuições previdenciárias não é o pagamento de salário, mas sim a prestação laboral, sem a qual se ínfima o caráter sinalagmático e remuneratório imprescindíveis à incidência.” Ademais, ele complementa que “a proteção à maternidade é um direito social fundamental, previsto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, mais especificamente em seu art. 6º e art. 201, II. Ora, como já mencionado em artigo escrito em coautoria, a medida implementada pela Lei n. 14.151/2021 se assemelha em tudo ao salário-maternidade. Nessa senda, proteger a maternidade é um dever primordial do Estado, cuja função é constitucionalmente atribuída à Previdência Social. Portanto, é desarrazoado que a Receita Federal pretenda que esse ônus recaia apenas sobre a empresa empregadora, e não pela coletividade”.

#### **5.4. RECEITA FEDERAL INTENSIFICA FISCALIZAÇÃO QUANTO À CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL AO RAT**

Conforme informações do Valor Econômico, a Receita Federal tem intensificado a fiscalização quanto ao recolhimento da contribuição Adicional ao Risco Ambiental do Trabalho (ADRAT). Os alvos da Autoridade fiscalizadora têm sido grandes contribuintes, especialmente aqueles que atuam no setor

alimentício, automotivo, de construção civil, eletrodomésticos, siderurgia e mineração.

A contribuição AD RAT está prevista nos §§6º e 7º, do art. 57, da Lei n. 8.213/1991 e tem como objetivo financiar a aposentadoria especial do segurado que, nas suas atividades laborativas, estiver sujeito a condições nocivas à sua saúde ou integridade física. O referido acréscimo tem como base de incidência a remuneração do segurado submetido às condições mencionadas anteriormente e varia conforme a atividade exercida pelo segurado e o tempo a ser considerado para a concessão do benefício: se o tempo de carência para aposentadoria especial é de 15 anos, a alíquota do AD RAT será de 12%; se for de 20 anos, a alíquota será de 9%; e se for de 25 anos, a alíquota será de 6%.

Em 2014, o Supremo Tribunal Federal (STF) teve a oportunidade de apreciar o *leading case* ARE 664.335, afetado ao Tema de Repercussão Geral n. 555, cuja controvérsia consistia na possibilidade de o fornecimento de equipamentos de proteção, informado no Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP), descaracterizar o tempo de serviço especial de aposentadoria.

O PPP corresponde ao histórico laboral do trabalhador, contendo, dentre outras informações, o resultado das avaliações ambientais de trabalho. É um dos documentos exigidos pelo INSS para que seja comprovado o direito à aposentadoria especial. O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999, também determina que a empresa deve manter laudo técnico atualizado, com referência aos agentes existentes no ambiente de trabalho prejudiciais à saúde de seus trabalhadores.

No julgamento do Tema RG n. 555, o STF fixou duas teses objetivas: “I - O direito à aposentadoria especial pressupõe a efetiva exposição do trabalhador a agente nocivo à sua saúde, de modo que, se o EPI for realmente capaz de neutralizar a nocividade não haverá respaldo constitucional à aposentadoria especial; II - Na hipótese de exposição do trabalhador a

ruído acima dos limites legais de tolerância, a declaração do empregador, no âmbito do Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP), no sentido da eficácia do Equipamento de Proteção Individual – EPI, não descaracteriza o tempo de serviço especial para aposentadoria”.

Desse modo, firmou-se o entendimento de que a aposentadoria especial será devida apenas se houver efetiva exposição ao risco; logo, se puder ser demonstrado que o EPI foi capaz de neutralizar o risco, não será devida a contribuição citada. Por outro lado, no caso específico do ruído, o STF compreendeu que a eficácia do EPI para evitar danos auditivos não pode ser presumida com base nas informações do PPP. Portanto, foi afastada a presunção extraída do PPP. Caso seja demonstrado que o EPI é eficaz quanto a mitigação dos danos auditivos, também restaria afastada a hipótese de incidência do AD RAT.

Por sua vez, a RFB, por meio do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) n. 2/2019, manifestou entendimento em sentido que pode ser interpretado como contrário à primeira tese objetiva do STF, ao estatuir que a adoção de medidas de proteção coletiva ou individual que neutralizem ou reduzam o grau de exposição do trabalhador a níveis legais de tolerância não afasta a obrigatoriedade de recolhimento do AD RAT.

Destaque-se também que, conforme Relatório Anual de Fiscalização 2021-2022, a RFB havia estabelecido que daria mais ênfase na fiscalização de grandes contribuintes, bem como de irregularidades quanto ao recolhimento das contribuições sociais previdenciárias, dada a sua importância para o financiamento da Seguridade Social. De acordo com a Portaria COMAC n. 46, publicada em 30/01/2023, o monitoramento dos grandes contribuintes em relação ao quarto trimestre de 2022 teve 1,15 como indicador de resultado – acima da meta de 1,00. Em comparação, o resultado do terceiro trimestre de 2022 foi de 1,09, conforme Portaria COMAC n. 40/2022.

Segundo o sócio fundador do CCBA, Paulo Coimbra, “a interpretação da Receita Federal manifestada através da ADI n.

2/2019 é destoante da decisão proferida pela Suprema Corte no Tema 555. Isso porque a Receita Federal ignora, expressamente, que a neutralização ou redução do grau de exposição do trabalhador a condições nocivas à sua saúde e integridade física dispensa o empregador quanto ao recolhimento da contribuição ADRAT. Ora, se o risco for neutralizado ou reduzido, não há razão para que a referida contribuição seja recolhida pelo empregador. Há de se lembrar que o ADRAT é tributo finalístico, cuja incidência está intrinsecamente associada à possibilidade de concessão de aposentadoria especial – inexistindo tal finalidade, não há fundamento para cobrança do tributo”.

Dessa maneira, ele complementa que “a segunda tese fixada pelo STF somente afasta a presunção de veracidade da informação fornecida pelo empregador no PPP quanto à eficácia do EPI no caso do ruído, de modo que essa informação não descaracteriza o tempo de serviço para fins de aposentadoria especial. Todavia, caso seja comprovada a eficácia do EPI, mesmo relativa a ruído, não há que se falar em aposentadoria especial, nem mesmo em relação à incidência do ADRAT, o que evidencia a ilegalidade das diversas autuações da Receita Federal que têm cunho eminentemente arrecadatário. Ademais, é necessário destacar que os próprios ministros no julgamento do Tema 555 reputaram possuir a segunda tese caráter provisório, passível de ulterior superação. Entendo já ser necessária sua revisão em razão das evoluções tecnológicas que temos experimentado desde o julgamento da matéria, ocorrido há quase 10 anos”.

Por fim, “tendo em vista que o Adicional ao RAT (GILRAT) vem tomando espaço entre as principais ações do órgão, o CCBA realizou um encontro virtual no dia 15/02 em que foi debatido as mais recentes alterações do eSocial e como elas têm impactado no aumento das autuações e notificações para autorregularizações que vêm acontecendo no Brasil”.



Na oportunidade, o nosso sócio Filipe Piazzzi destacou que há um crescente número de autuações sobre a matéria, bastante significativas – especialmente para os grandes empregadores – em razão do potencial de repercussão do tributo sobre a remuneração de diversos empregados. A situação requer cautela, visto que o fisco federal e demais órgãos de fiscalização não vão mais precisar solicitar documentos aos contribuintes, pois várias informações relevantes serão declaradas no eSocial.

Nesse particular, Guilherme Bagno aponta que a disponibilização de uma informação indevida ou incompleta pode ensejar em um auto de infração. Da mesma forma como o governo buscou integrar, com o eSocial, o processo de obtenção das informações referentes à escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas, os contribuintes devem, por simetria, se organizarem para prestá-las adequadamente. Assim, deve haver integração entre o jurídico, departamento pessoal e outras áreas.

Para ele, “o grande ponto de atenção é que a RFB tem feito o cruzamento com informações declaradas e considerado que as empresas têm confessado a existência de agentes nocivos sem o devido recolhimento do adicional. É importante que as informações prestadas pelas empresas sejam feitas de forma completa, relatando corretamente os EPs e EPCs que neutralizam ou reduzem a nível tolerável os efeitos dos agentes nocivos. Não é uma declaração automática e nem mesmo evidente dentro do ambiente do eSocial”.

Ato contínuo, Alice de Abreu, após demonstrar as diferenças entre a Contribuição ao Risco Ambiental do Trabalho (CRAT) e seu adicional (ADRAT), apontou que é necessário interpretar adequadamente a tese fixada no tema de repercussão geral nº 555. Nessa oportunidade, o STF afirmou que, nos casos de exposição do trabalhador a ruído acima dos limites legais de tolerância, “a declaração do empregador, no âmbito do PPP, não descaracteriza o tempo de serviço especial para aposentadoria”. Percebe-se que a Suprema Corte não disse que o EPI é irrelevante ou incapaz de mitigar os efeitos dos ruídos.

Para Alice, “o STF somente afirmou que a declaração do PPP não é prova suficiente, sendo necessário, portanto, produzir mais provas. Para todos os outros agentes nocivos, exceto o ruído, a declaração em PPP é suficiente. Especificamente quanto ao ruído, como há motivos para se questionar a potencial eficácia do EPI, a declaração em PPP não é suficiente. Assim, outras provas são admissíveis, como a prova de troca regular de EPI, de sua eficácia, de treinamento adequado, dentre outras”.

## 5.5. RFB PUBLICA SC SOBRE CRÉDITO DE PIS/COFINS NAS VENDAS PARA A ZFM

No dia 30/01/2023, a Receita Federal do Brasil publicou a Solução de Consulta 2.001/2023, reiterando sua posição de que não existe direito a crédito de PIS/COFINS na aquisição de bens ou serviços não sujeitos à incidência dessas contribuições. A consulta do contribuinte tinha como objetivo elucidar o tratamento tributário correto dos insumos destinados à ZFM, isto é, se deveriam gozar de isenção e, caso positivo, se era devido o desconto de créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo.

A Receita Federal, no dia 26/01/2023, respondeu a essa consulta, formulada por uma empresa do ramo de produção alimentícia para animais. O questionamento do contribuinte foi encaminhado à Secretaria Especial da Receita Federal, pois a empresa adquire insumos de fornecedores localizados fora da Zona Franca de Manaus, os quais costumam registrar que a comercialização ocorreu com alíquota zero – conforme o art. 2º da Lei 10.996/2004 –, ao passo que a empresa entende que tais insumos deveriam gozar da isenção que decorre da equiparação dessas vendas à exportação, segundo determina o art. 4º do Decreto-lei 288/67, o art. 14, inciso II da MP 2.158-35/2001 e o Ato Declaratório PGFN 4/2017.

Sendo assim, a empresa formulou duas questões: i) questionou se era correto o entendimento de que os insumos adquiridos de fora da ZFM eram objeto da isenção da Contribuição ao PIS e da Cofins; e ii) indagou se era devido descontar os

créditos presumidos, caso os insumos fossem isentos e utilizados na produção de bens onerados pela Contribuição ao PIS e pela Cofins, na linha do que dispõe o art. 3º, §2º, inciso II da Lei 10.637/2002 e o art. 3º, §2º, inciso II da Lei 10.833/2003.

A Coordenação-Geral de Tributação, por meio da Solução de Consulta COSIT 112/2020, já se manifestara sobre essas questões, firmando que somente as vendas de mercadorias realizadas por pessoas jurídicas de fora da ZFM e as vendas internas poderiam ser equiparadas à exportação brasileira para o exterior. Nesse sentido, a Cosit afirmou que a desoneração da Contribuição ao PIS e da Cofins não abrange: i) vendas de mercadorias realizadas por empresas situadas na ZFM para compradores de outras regiões do país; ii) operações envolvendo pessoas físicas, estejam elas na posição de vendedores ou de adquirentes; iii) vendas de mercadorias sem origem nacional; e iv) receitas provenientes de serviços.

O segundo questionamento do contribuinte também foi respondido negativamente. A Solução de Consulta 2.001/2023 registra que não existe direito a crédito na aquisição de bens ou serviços que não sofram incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins, o que abrange tanto os insumos considerados isentos, como aqueles sujeitos à alíquota zero, suspensos, etc. Não há, por isso, segundo o entendimento da Receita Federal, possibilidade de apropriação de créditos na aquisição de mercadorias para revenda, se essas mercadorias forem objeto de qualquer forma de desoneração fiscal.

A Solução de Consulta destaca ainda que as contribuições incidem sobre revenda de mercadorias adquiridas de fora da ZFM para empresas também de fora da ZFM, desde que essas mercadorias não tenham sido destinadas para consumo ou industrialização na área de livre comércio. Somente nesses casos, em que a mercadoria não consumida e não industrializada é revendida para empresas de fora da ZFM e sofre a tributação, é possível apurar crédito das contribuições, sob a sistemática da não cumulatividade, em conformidade com o inc. I do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Para nosso sócio, Onofre Batista, o mais recente posicionamento da Receita Federal, que reitera o entendimento descabido já adotado na Solução de Consulta COSIT 112/2020, desconsidera um elemento fundamental: a Zona Franca de Manaus é território estrangeiro para fins tributários. O professor ressalta que “a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em 2020, ao julgar o REsp 1.259.343/AM, reconheceu que o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS não depende da incidência dessas contribuições na etapa anterior. Como reconheceu a Corte, na linha do voto da Ministra Regina Helena Costa, não há razão jurídica para impedir a tomada de créditos sobre insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero adquiridos de fornecedores de fora da ZFM. Afinal, é sabido que o art. 4º do Decreto 288/67 equipara as vendas para a ZFM à exportação, o que enseja a isenção das contribuições.

“Mesmo assim, o Fisco alega que a Lei 10.996/2004, ao sujeitar à alíquota zero essas operações de venda de insumos para a ZFM, buscou impedir o aproveitamento de crédito da sistemática de apuração não-cumulativa do PIS/COFINS, ainda que a norma de 2004 nada determine nesse sentido, não revogando ou afastando a referida isenção.

“Ademais disso, o entendimento fazendário contraria a Constituição da República de 1988, por duas razões principais: a Lei Maior incorporou a ZFM como território sujeito a regime tributário especialíssimo, tal como reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, em favor do desenvolvimento regional e nacional e do combate às desigualdades; e vige, na Constituição, o princípio da desoneração das exportações, consubstanciado na imunidade do art. 149, §2º, inc. I, que, como norma denegatória da competência tributária, desautoriza por completo a tributação das exportações pelo PIS/COFINS. Por tudo isso, não pode prosperar o entendimento da RFB de que não cabe o creditamento do PIS/COFINS na aquisição de bens não sujeitos à incidência dessas contribuições”.

## 5.6. INSTRUÇÃO NORMATIVA REGULAMENTA AUTORREGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em 01/02/2023, foi publicada no DOU (Diário Oficial da União) a IN RFB (Instrução Normativa) nº 2.130, que disciplina a opção do sujeito passivo pela autorregularização para fins de fruição do benefício previsto no art. 3º da Medida Provisória (MP) nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023. A autorregularização deverá ser realizada mediante confissão e quitação do valor integral dos tributos confessados pelo sujeito passivo, acrescidos de juros de mora, em caso de procedimento fiscal iniciado e antes de constituído o crédito tributário, hipótese em que são afastadas as multas de mora e de ofício. Para tanto, o sujeito passivo deve tomar as referidas providências até 30 de abril de 2023.

A opção prevista na IN nº 2.130 é direcionada apenas àquelas situações cujo procedimento fiscal tenha se iniciado até 12/01/2023, conforme os prazos dispostos do art. 6º do ato normativo. A confissão dos tributos, procedimento essencial à autorregularização, deve ocorrer por meio da retificação das respectivas declarações e escriturações. A IN estabelece vedações quanto à possibilidade de os débitos serem apurados por meio do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

A solicitação do sujeito passivo deve ser formalizada mediante abertura de processo digital no Portal do Centro Virtual de Atendimento (Portal e-CAC). O interessado deverá abrir um processo digital para cada procedimento fiscal referente aos débitos que deseja regularizar.

O sócio do CCBA, Onofre Batista, comenta a edição do ato normativo: “Genericamente, é fato que a opção da autorregularização pelo próprio sujeito passivo aprecia o interesse do contribuinte ao lhe proporcionar a possibilidade de correção das divergências fiscais sem a incidência das multas de mora e de ofício. Contudo, é indispensável uma análise do

caso concreto, a fim de verificar se a opção é vantajosa, considerando os aspectos relativos à legitimidade da exigência do tributo. Quer dizer, é de suma importância a certificação de que o tributo é, de fato, devido. Nesse sentido, convém ressaltar que, caso haja discordância fundamentada quanto à exigência do tributo, com chances de êxito de defesa do contribuinte, pode ser aconselhável prosseguir com a impugnação ao procedimento fiscal iniciado ou adotar algum outro tipo de transação.”

## 5.7. RECEITA UNIFORMIZA ENTENDIMENTO SOBRE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS SOFTWARES

No dia 15/02/2023, foi publicada no Diário Oficial da União (DOU), a Solução de Consulta Cosit nº 36, que estabelece o percentual de 32% para determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no regime de lucro presumido, para as atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão.

O consulente atua no licenciamento de programas de computador padronizados e formulou consulta quanto à tributação de IRPJ e da CSLL sobre a atividade. Até então, o contribuinte utilizava os percentuais de presunção de 8% e 12% para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, no regime de tributação com base no lucro e resultado presumidos, conforme orientação da Solução de Consulta nº 5001, de 2020, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal do Brasil na 5ª Região Fiscal.

Contudo, devido às Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 1.945 e nº 5.659, o consulente passou a operar sua atividade não mais como fornecimento de bens digitais, mas como atividade de prestação de serviço, sobre a qual incide o ISS. A decisão impacta, diretamente, na tributação da atividade pelo IRPJ e pela CSLL, conforme dispõem os arts. 15 e 20 da

Lei nº 9.249, de 1995. O entendimento da Receita Federal é de que o percentual a ser utilizado para determinação da base de cálculo nessas situações, passou a ser de 32%. A Solução de Consulta nº 36 esclareceu que havendo “superação de balizas jurisprudenciais adotadas como pressupostos de fundamentação de interpretações administrativas, faz-se necessária a mudança de orientação”.

Além das empresas sujeitas ao regime de apuração pelo lucro presumido, essa solução de consulta também afeta as empresas sujeitas à sistemática do lucro real que optam pelo pagamento mensal, que devem calcular a antecipação do imposto a ser pago mensalmente pela aplicação dos critérios do mesmo art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

Por fim, a Solução de Consulta reconhece que o seu conteúdo se aplica somente aos fatos geradores ocorridos após a data de sua publicação, considerando que a conclusão é desfavorável ao contribuinte.

Onofre Batista, sócio do CCBA, comenta: “Fato é que o ordenamento jurídico deve ser coerente como um todo, principalmente no que tange ao emprego de conceitos similares para fixação de hipóteses de incidência, alíquotas e bases de cálculo. No entanto, a conclusão da Receita Federal emanada pela Solução de Consulta culminará em um aumento expressivo na carga tributária dos softwares. Verificada a majoração indireta da tributação, em consonância com o entendimento do STF no julgamento da ADI 7181, deve ser observado o princípio da anterioridade nonagesimal.”

## **5.8. RFB: PORTARIA REGULAMENTA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

No dia 03/04/2023, foi publicada no DOU (Diário Oficial da União), pelo Ministério da Fazenda, a Portaria RFB nº 309/23 que dispõe sobre o funcionamento do Contencioso Administrativo no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). O ato normativo contempla aspectos importantes

como a organização, a distribuição de processos administrativos fiscais e as respectivas turmas recursais. Destaca-se que, dentre outros pontos, a portaria garante a análise em segunda instância das decisões monocráticas proferidas pela DRJ. Essa previsão é importante, visto que a Medida Provisória nº 1.160/2023, ao acrescentar o art. 27-B à Lei nº 13.988/2020, limitou a análise do CARF aos lançamentos em que o valor é superior a mil salários-mínimos.

O art. 2º da portaria prevê que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal (DRJ), são compostas por turmas ordinárias e recursais, sendo as ordinárias responsáveis por proferir em primeira instância decisões colegiadas e monocráticas. Nos casos em que o lançamento for superior a mil salários-mínimos a impugnação ou manifestação de inconformidade, no âmbito do contencioso administrativo fiscal, será objeto de decisão colegiada.

Lado outro, nos casos de lançamentos sujeitos ao i) contencioso administrativo fiscal de pequeno valor (lançamento de até 60 salários-mínimos) ou ao ii) contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade (lançamento entre 60 e 1.000 salários-mínimos), as decisões serão monocráticas. Nessas situações, as turmas recursais poderão julgar os recursos voluntários contra as decisões monocráticas proferidas pelas turmas ordinárias.

Os processos administrativos fiscais serão distribuídos às DRJ, organizados em lotes, que por sua vez serão “formados por processos coesos, semelhantes, conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática”. As turmas ordinárias e recursais deverão realizar no mínimo uma sessão de julgamento por mês, conforme o cronograma estabelecido pela Cocaj (Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial) juntamente com os Delegados de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Outro ponto de destaque é que a RFB estabeleceu a possibilidade de que os julgadores não apliquem súmulas ou resolu-



ções de uniformização de teses divergentes no CARF em suas decisões, desde que seja demonstrada, de forma motivada, a distinção entre o caso concreto e o entendimento cristalizado em tais institutos. Não obstante, o art. 13 da portaria prevê que os processos em que ocorra a referida aplicação serão julgados preferencialmente em plenário virtual.

Ademais, a portaria também regula a realização de sustentações orais, por meio de gravação de vídeo ou áudio, com duração de 10 minutos, bem como estabelece, em seu anexo único, que as DRJs contarão com 12 turmas recursais para analisar os recursos contra decisões monocráticas, que serão especializadas por matéria.

Para nosso sócio nominal, Onofre Batista, “a especialização das turmas recursais por matéria, em simetria com a organização do CARF, possibilita uma especialização dos julgadores e, conseqüentemente, uma uniformização do entendimento sobre as matérias avaliadas. Assim, isso tende a melhorar a qualidade das decisões. Ademais, a possibilidade de julgamento em segunda instância das decisões monocráticas homenageia o duplo grau de jurisdição, importante conquista dos contribuintes. Não obstante, a punição com a perda de mandato caso o julgador não observe as súmulas e resoluções de uniformização de teses divergentes do CARF pode induzir os julgadores a optarem pela aplicação, sem o devido aprofundamento no caso”.

## 5.9. RFB: INCIDE IRRF SOBRE REMESSA AO EXTERIOR NA AQUISIÇÃO DE LICENÇA DE USO DE *SOFTWARE*

No dia 11/04/2023, foi publicada no Diário Oficial da União (DOU), a Solução de Consulta Cosit nº 75, que estabelece que os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residente ou domiciliado no exterior, pelo usuário final – para fins de aquisição ou renovação de licença de uso de *software* –, caracterizam-se como *royalties*. Portanto, tais valores estão sujeitos à incidência do imposto sobre a Renda

na Fonte (IRRF). Conforme o entendimento do Fisco, a caracterização independe de customização ou do meio empregado na entrega da licença de uso (física ou digital).

A consulta foi elaborada por empresa fabricante, importadora e comerciante de veículos automotores, dentre outras atividades. Informou que os *softwares* são adquiridos via download, que não são customizados e se encontram amplamente disponíveis no mercado. Tais programas são denominados de “*softwares de prateleira*”, cujos fornecedores não estão estabelecidos no país.

Isso posto, questionou se haveria incidência do IRRF sobre a aquisição de licença de *software* de prateleira de fornecedor estabelecido no exterior, inclusive a sua renovação, considerando que figura como consumidora final, *i.e.*, não comercializa os *softwares* a terceiros. O questionamento da consulente na referida SC se baseou em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), que em sede do Recurso Extraordinário n. 176.626/SP, por unanimidade, consignou o entendimento de que os *softwares* de prateleira não deveriam se sujeitar à incidência do IRRF.

Contudo, segundo a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) o referido precedente do STF foi superado por manifestação da própria Corte no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 5.659/MG. No julgamento da referida ADI, sob relatoria do ministro Dias Tofolli, ficou consignado que “a tradicional distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades”.

Ademais, de acordo com o Fisco, “a legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual, incluindo-os dentre as ‘criações do espírito’”. A SC cita que um exemplo disso é o que dispõem as Leis n° 9.610/1998 e 9.609/1998, ao definirem o programa de computador como obra do intelecto humano.

O art. 9º, parágrafo único, da Lei nº 9.609/1998, determina que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença ou, na sua ausência, o documento fiscal servirá como comprovação da regularidade do seu uso. Sendo assim, não haveria dúvidas de que o programa de computador resulta do intelecto humano, haja vista que é necessário um fazer humano, tal como reconhecido pelo STF na ADI nº 5.659/MG.

Portanto, sobre a remuneração devida na aquisição e renovação da licença de uso de *software*, o Fisco entendeu pela tributação do IRRF como *royalties*, em razão do previsto no art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/1964. Assim, estaria sujeita à tributação do IRRF à alíquota de 15%, nos termos do art. 767 do RIR/2018, ressalvada a remessa destinada a residente ou domiciliado em país que possui tributação favorecida, cuja alíquota será de 25%, conforme disposto no art. 8º da Lei nº 9.779.

Em relação ao tema, o sócio do CCBA, Onofre Alves Batista Júnior, comenta que “essa é mais uma guinada de entendimento da Receita Federal após o julgamento do STF que passou a conferir o mesmo tratamento do software customizado ao de prateleira, classificando-o como serviço. Todavia, essa mudança de interpretação da autoridade fiscal – como bem consta na Lei n. 9.430/96 e no Decreto n. 7.574/11 –, não deverá retroagir em hipótese alguma sob pena de violar os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima do contribuinte.”

Ele complementa ainda que “a SC não deixa expresso para qual país se está realizando a remessa. Isso é de suma importância, sobretudo em razão da existência de tratados internacionais celebrados entre o Brasil e outros países para evitar a dupla tributação. Em alguns desses tratados, como no caso do Brasil x Japão, a alíquota do imposto é menor que 15%, o que enseja uma menor carga tributária a ser considerada na aquisição de licença de uso de um *software*. Pelo visto, a União avança sobre uma tributação que não lhe cabe. A tributação do serviço repele a tributação que quer a RFB.”

## 5.10. RFB REGULAMENTA O USO DE SEGURO-GARANTIA E FIANÇA BANCÁRIA

Em 17/04/2023, foi publicado no Diário Oficial da União (DOU) a Portaria RFB nº 315/2023, que disciplina o oferecimento e a aceitação da fiança bancária e do seguro-garantia no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Tanto a fiança bancária quanto o seguro-garantia visam garantir os créditos tributários de responsabilidade do sujeito passivo, conforme as hipóteses previstas na legislação tributária.

Para o oferecimento do seguro-garantia, o tomador deverá apresentar i) a apólice do seguro-garantia; ii) a comprovação de registro da apólice perante a Superintendência de Seguros Privados (Susep); e iii) a certidão de regularidade da empresa seguradora perante a Susep. Destaca-se que a vigência da apólice deverá ser de no mínimo 5 (cinco) anos, exceto para o Seguro Aduaneiro exigido na habilitação comum para operar o despacho aduaneiro de remessas expressas, cujo prazo será igual ao prazo da habilitação. Além de ser vedada a indicação no contrato de seguro de cláusula de desobrigação decorrente de atos exclusivos do tomador, da seguradora ou de ambos, o contrato deve prever expressamente a vigência do seguro mesmo se o tomador não pagar o prêmio tempestivamente.

Em relação à fiança bancária deverá ser apresentada uma carta, contendo i) cláusula de solidariedade entre a instituição financeira e o interessado, com expressa renúncia ao benefício de ordem; ii) prazo indeterminado de duração ou prazo de validade até a liquidação, por pagamento do crédito tributário (inclusive da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que tenha sido objeto de pena de perdimento e que não tenha sido localizada, tenha sido consumida ou revendida); iii) cláusula de renúncia, pela instituição financeira, ao disposto no inciso I do caput do art. 838 do Código Civil; e iv) declaração da instituição financeira de que a carta fiança é concedida com observância da vedação prevista no art. 34

da Lei nº 4.595/1964, e nos termos do art. 2º da Resolução nº 2.325/1996, do Banco Central do Brasil.

A fiança bancária poderá ser ofertada com prazo determinado de validade se o prazo mínimo for igual ao estabelecido para a apólice do seguro-garantia, previsto no § 3º do art. 3º. Outro previsto na portaria é a necessidade de apresentação de nova garantia pelo contribuinte, com os valores devidamente corrigidos, caso a exigência administrativa garantida não tenha se encerrado no prazo de até sessenta dias antes da data final de validade da fiança bancária.

A Portaria RFB nº 315/2023, em seu capítulo V, enumera uma série de requisitos quanto a aceitação de seguro-garantia e fiança bancária pela RFB. Quanto aos requisitos gerais, estes deverão estar expressos nas cláusulas da respectiva apólice ou carta fiança. Dentre alguns requisitos formais, como a indicação do número do processo, dossiê ou declaração de importação, indica-se a necessidade de que o valor segurado esteja de acordo com a modalidade e o objeto, bem como a exigência de previsão de atualização automática do valor garantido nos mesmos parâmetros do objeto garantido, de acordo com os requisitos específicos de cada modalidade.

A RFB também regulamenta os requisitos específicos para a Modalidade Substituição de Bens e Direitos e para a Modalidade Aduaneira, presentes nas seções II e III, respectivamente. Quanto à primeira modalidade, ressalta-se que pode ser utilizada para a garantia dos créditos tributários no processo de transação tributária, bem como para substituição de bens e direitos que foram arrolados em Termo de Arrolamento de Bens e Direitos (TABD), conforme previsto no art. 2º, V, alíneas “a” e “b”. No caso de débitos parcelados, o valor segurado deverá ser idêntico ao montante do saldo devedor remanescente do parcelamento na data do protocolo do requerimento de substituição da garantia, devidamente corrigida. Nesse caso, eventuais descontos legais previstos na norma de parcelamento não

devem ser considerados, conforme previsto no §1º, art. 10, da Portaria RFB nº 315/2023.

Na Modalidade Aduaneira, por sua vez, a utilização do seguro-garantia ou da carta fiança bancária poderá ocorrer nas seguintes hipóteses: i) durante o procedimento de fiscalização de combate às fraudes aduaneiras; ii) nos regimes aduaneiros especiais; iii) nos regimes aduaneiros especiais; iv) nas exigências de valores correspondentes a direito antidumping ou compensatórios, nos termos do artigo 2º, VI, da Portaria da RFB nº 315/2023.

Onofre Batista, sócio nominal do CCBA, comenta que “a Portaria RFB nº 315/2023 é importante pois viabiliza a substituição de bens e direitos arrolados por seguro-garantia ou fiança bancária. O procedimento estava previsto na Instrução Normativa 2.091/2022, mas dependia de regulamentação, conforme previsto no §10 do art. 15. Nota-se que a portaria contribui para a realização de transação, na medida em que viabiliza a garantia dos créditos tributários com meios menos invasivos ao patrimônio dos contribuintes. Importante seria, em homenagem ao livre acesso à Justiça, que a RFB facilitasse a oferta de outros bens e direitos. A verdade é que a exigência de garantias, mesmo em litígios com jurisprudência favorável ao contribuinte, acaba se tornando obstáculo intransponível para o contribuinte cumpridor de suas obrigações e um meio de se exigir débitos indevidos”.

## 5.II. RECEITA FEDERAL PUBLICA SC SOBRE RET-INCORPORAÇÃO A LOTEAMENTOS

Foi publicada, no Diário Oficial da União (DOU) de 16 de junho de 2023, a Solução de Consulta (SC) Cosit n. 99.006, que trata sobre a possibilidade de projetos de incorporações imobiliárias mediante parcelamento do solo aderirem ao Regime Especial de Tributação (RET-Incorporação). Em síntese, a Receita Federal do Brasil (RFB) entende que, a partir de 28 de junho de 2022, o parcelamento do solo mediante loteamento

ou desmembramento caracteriza-se como incorporação imobiliária para fins de adesão ao RET, desde que vinculado à construção de casas isoladas ou geminadas, promovida por uma das pessoas indicadas no art. 31 da Lei n. 4.591/1964.

Por incorporação imobiliária, entende-se a atividade exercida com o objetivo de realizar a construção de edificações ou conjunto de edificações para alienação total ou parcial. Por sua vez, o RET aplicável às incorporações imobiliárias foi instituído pela Lei n. 10.931/14. Nesse regime, a incorporação imobiliária ficará sujeita ao pagamento unificado de IRPJ, PIS/PASEP, CSLL e COFINS, cuja alíquota é de 4% sobre a receita mensal recebida.

A SC Cosit n. 99.006/23 está vinculada à SC Cosit n. 24/23, publicada em 1º de fevereiro. A partir da leitura dessas soluções de consultas, verifica-se que o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) considera a Lei n. 14.382/2022 como marco temporal para que o parcelamento do solo seja ou não caracterizado como incorporação imobiliária a possibilitar adesão ao RET.

Nesse contexto, para a Cosit, o parcelamento do solo mediante loteamento, em momento anterior a 28 de junho de 2022 – início da vigência da Lei n. 14.382/2022 -, não se caracteriza como incorporação imobiliária, ainda que vinculado contratualmente à construção de unidades habitacionais pelo incorporador. Sendo assim, o entendimento aplicável no período anterior à Lei n. 14.382/22 é o exarado pela autoridade fazendária na SC n. 196/15. Lado outro, a partir da vigência do diploma normativo mencionado acima, o parcelamento do solo vinculado à construção de casas isoladas ou geminadas passa a ser caracterizado expressamente como incorporação imobiliária, segundo a Cosit. Assim, a partir desse momento é possível a adesão desses empreendimentos ao RET. Para a Cosit, entretanto, a execução da construção da unidade habitacional não deve ser opcional, mas obrigatória, sob pena de desatender o requisito legal.

A respeito do tema, o sócio fundador do CCBA, Paulo Coimbra, afirma que “o RET é um importante vetor de estímulo ao setor da Construção Civil na edificação de novas moradias. Criado após grandes desastres financeiros ocorridos no setor – sobretudo, o caso Encol, em que vários promitentes adquirentes de apartamentos foram surpreendidos pela falência da empresa –, este regime especial está atrelado à instituição de patrimônio de afetação a fim de garantir segurança jurídica aos compradores e proteger a economia popular. Sob essa ótica, entendemos que todos os consumidores que antecipam recursos visando o recebimento de uma unidade futura merecem ser protegidos pelo regime de afetação do patrimônio, não apenas os consumidores de unidades autônoma edificada. Nesse sentido, o RET enquanto estímulo dessa proteção deve também aplicar-se a empreendimentos em loteamentos, mesmo anteriormente à Lei n. 14.382/2022. Não se trata de desprezar as diferenças e especificidades – sobretudo formais – entre loteamento e incorporação, mas sim de compreender melhor e interpretar adequadamente a equiparação legal”.

## **5.12. SOLUÇÃO DE CONSULTA RFB: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDEM SOBRE HRA**

Em 29/08/2023, foi publicada a Solução de Consulta nº 99.009/2023 pela Receita Federal do Brasil (RFB), que dispõe sobre a incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre a verba paga ao empregado pela supressão parcial ou total do intervalo intrajornada, após a vigência da Reforma Trabalhista (Lei nº 13.467, de 2017). Nessa oportunidade, o fisco entendeu que a hora de repouso alimentação (HRA) integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários e salário-de-contribuição, convergindo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.963.274.

A Reforma Trabalhista (Lei 13.467/2017) alterou a redação do §4º do art. 71 da CLT, determinando que “a não concessão



ou a concessão parcial do intervalo intrajornada mínimo, para repouso e alimentação, a empregados urbanos e rurais, implica o pagamento, de natureza indenizatória, apenas do período suprimido, com acréscimo de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho”.

O valor pago a título de HRA tem o objetivo de indenizar os empregados que se mantêm disponíveis no local de trabalho ou em suas proximidades, durante o intervalo intrajornada para repouso e alimentação. Em outras palavras, o trabalhador recebe a remuneração pela jornada normal de trabalho e, adicionalmente, também recebe pela hora colocada à disposição da empresa durante o tempo que deveria ser destinado ao repouso e à alimentação.

Recorde-se, a 2ª Turma do STJ, no julgamento do AgInt no REsp nº 1.963.274, menciona que a 1ª Seção superou a divergência existente entre as duas turmas de direito público do Tribunal, uniformizando o entendimento de que a verba devida a título de Hora Repouso Alimentação (HRA) possui natureza remuneratória, submetendo-se à incidência de contribuição previdenciária. O min. Herman Benjamin fundamenta seu posicionamento pela incidência das contribuições sobre a remuneração do repouso intrajornada através de analogia à incidência sobre os valores de hora extra. Para ele, o empregado recebe pelas horas efetivamente trabalhadas, ou à disposição do empregador, ainda que parcela dessas horas seja paga em dobro a título de HRA.

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao ser provocado sobre o tema, decidiu por não analisar o mérito da controvérsia por entender pela inexistência de repercussão geral, conforme definido no julgamento do RE nos EDcl nos EREsp nº 1.619.117, prevalecendo, assim, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Por tais razões, verifica-se que o posicionamento que já vinha sendo adotado pela Receita Federal do Brasil tem prevalecido na jurisprudência.

Para o nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, “a Solução de Consulta da RFB tem respaldo em uma recente mudança de entendimento do STJ. Entendemos que a aplicação análoga do entendimento fixado para as horas extras aos valores pagos a título de HRA é indevida. A par disso, o §1º do art. 108 do CTN, em prestígio à legalidade, veda a exigência de tributo por analogia. Esse recurso deve ser utilizado ‘na ausência de disposição expressa’. Em outras palavras, o intérprete pode se valer da analogia somente diante de lacunas, o que não se verifica no caso. A Reforma Trabalhista, ao dar nova redação ao art. 71, §4º, da CLT, expressamente consignou que o valor pago ao empregado pela supressão parcial ou total do intervalo intrajornada tem natureza indenizatória. Se a verba é paga para reparar ou compensar um ‘dano’, não configura remuneração, visto que sua finalidade não é retribuir o trabalho. Afirmar que o fato de a ‘redação do § 4º do art. 71 da CLT ter atribuído natureza jurídica indenizatória/compensatória ao pagamento da AHRA não possui qualquer reflexo tributário’ beira o absurdo. A lei define claramente a natureza jurídica indenizatória, que decorre da essência da verba. O Direito Tributário é um direito de superposição, que incide sobre figuras do direito privado. Assim, os conceitos e institutos do direito privado, que são utilizados para a definição da competência tributária, não podem ser deturpados, conforme previsto no art. 110 do CTN. É um total desrespeito com a sistematização e coerência sistêmica exigida pela lógica e pelo ordenamento jurídico. O Direito Tributário não tem figuras de incidência própria nesse caso, visto que incide sobre instituto do direito privado (salário)”.

Ele complementa: “é necessário que o STJ também enfrente outra questão sobre a matéria. Ao buscar esclarecer a natureza jurídica da HRA, a nova redação do § 4º do art. 71 da CLT revela a sua natureza interpretativa, visto que veio fazer uma clara opção do legislador quanto à natureza jurídica desta parcela, que era objeto de controvérsia. Portanto, essa norma deve ter, inclusive, efeitos retroativos, em razão do art. 106, I, do CTN.

A par de tais considerações, entendemos que a mudança de posicionamento dos tribunais superiores, especialmente em temas tributários, a despeito da expressa disposição legal sobre a matéria, certamente atenta contra a segurança jurídica e desestimula a realização de investimentos.”

### 5.13. RFB: PUBLICADA IN SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A Instrução Normativa (IN) 2.161 da Receita Federal do Brasil (RFB), publicada em 29 de setembro de 2023, dispõe sobre as novas regras de preços de transferência aplicáveis na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil para as transações controladas com partes relacionadas no exterior. Essas regras são baseadas no princípio *arm's length*, que estabelece que os termos e as condições de uma transação controlada devem ser compatíveis com aqueles que seriam praticados entre partes não relacionadas em transações comparáveis.

O diploma normativo supramencionado revoga a Instrução Normativa nº 2.132/2023, publicada em 17 de fevereiro de 2023, a qual regulamentava a Medida Provisória nº 1.152/2022 anteriormente. A instrução normativa foi editada em decorrência da conversão da Medida Provisória n. 1.152/2022 na Lei n. 14.596/2023, que instaurou novo regime tributário em matéria de preços de transferência. Dentre as significativas alterações introduzidas pela lei, estão: ampliação do conceito de partes relacionadas; a definição dos critérios para a escolha dos métodos aplicáveis – não mais de livre escolha do contribuinte; a instituição do procedimento de ajuste compensatório; e a previsão de regimes especiais para os setores farmacêutico, de commodities e de serviços intragrupo.

A nova lei de preços de transferência se origina da conversão da Medida Provisória n. 1.152/2022, com poucas alterações

introduzidas no texto original durante a tramitação na Câmara dos Deputados. Entre as alterações realizadas no texto da MPV n. 1.152/2022, destaca-se a obrigatoriedade de utilização de informações de preços públicos para o controle de preços de transferência de commodities. O §5º do art. 13 da Lei n. 14.596/2023 determina que essas informações deverão ser utilizadas para o controle de preços de transferência da mesma forma que seriam utilizadas por partes não relacionadas em transações comparáveis. Contudo, excetua-se essa regra quando, em condições extraordinárias, a utilização dessas informações levar a resultado incompatível com o princípio *Arm's Length*.

Em relação às partes relacionadas, o novo regramento amplia o conceito de empresas assim consideradas. Anteriormente, as partes relacionadas eram aquelas taxativamente consideradas “pessoas vinculadas”, tal como a matriz, filial ou sucursal domiciliada no exterior. Agora, as novas regras estabelecem que serão consideradas como relacionadas quaisquer partes que estiverem sujeitas à influência por outra parte, direta ou indiretamente, que possa influir nos preços das operações praticadas. É o caso, por exemplo, das entidades que, direta ou indiretamente, detiverem direitos que lhe assegurem preponderância nas deliberações sociais, assim como poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores de outra entidade.

Além disso, a nova lei estabelece cinco métodos diferentes para o cálculo do preço de transferência, quais sejam: (i) Preço Independente Comparável (PIC); (ii) Preço de Revenda menos Lucro; (iii) Custo mais Lucro (MCL); (iv) Margem Líquida na Transação (MLT); e (v) Divisão do Lucro (MDL). Contudo, quando houver informações confiáveis de preços ou valores de contraprestações decorrentes de transações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas, o método PIC, em regra, é considerado pela nova lei o método mais apropriado.

Ademais, para determinar se os termos e condições estabelecidos na transação com a controlada estão em conformidade

com o princípio do *Arm's Length*, a lei determina que deverá ser feito o delineamento e a análise de comparabilidade da transação controlada. Caso o contribuinte não apresente a documentação e não forneça informações – a fim de demonstrar que a base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido estão em harmonia com o princípio mencionado –, estará sujeito a determinadas penalidades, como a aplicação de multa, que pode variar de 0,2% a 5%, aplicável sobre a receita bruta ou sobre o valor da transação, a depender do caso.

Para a nossa sócia, Alice Jorge, “aguardávamos com expectativa a conversão da medida provisória em lei, sobretudo em razão da necessária adequação da legislação nacional referente ao *transfer pricing* aos padrões internacionais estabelecidos pela OCDE. Espera-se, com isso, uma maior integração da economia brasileira no plano internacional, especialmente no que toca à transferência de tecnologias”.

Ela ainda destaca que “o regramento pretérito será revogado a partir de 1º de janeiro de 2024 e a nova lei possui uma *vacatio legis* para essa mesma data, salvo opção do contribuinte pela sua aplicação já no exercício de 2023. A regulamentação da Receita deve ajudar a esclarecer aspectos práticos da nova legislação. Esperamos que a sinergia entre as partes interessadas resulte em soluções a possíveis controvérsias associadas ao tema. Um exemplo de tema sensível é previsão de que não será mais possível escolher livremente o método a ser aplicado, pois deverá ser adotado aquele que é mais adequado ao contexto do contribuinte. Os critérios a serem observados para esta definição do método mais adequado ainda não estão claros. Por este e outros motivos, é recomendável que os contribuintes acompanhem atentamente a regulamentação do tema e busquem adaptar as suas operações ao novo regime com a possível antecedência”.

A Instrução Normativa, ao regulamentar a Lei nº 14.596/2023, detalha os aspectos operacionais das novas re-

gras de preços de transferência, tais como: os procedimentos para a aplicação dos métodos; os requisitos para a realização das análises comparativas; os critérios para a seleção das transações comparáveis; os ajustes necessários para eliminar as diferenças entre as transações controladas e as não controladas; os documentos e informações que devem ser mantidos pelos contribuintes; e as penalidades aplicáveis em caso de descumprimento das normas.

A instrução normativa também prevê como fontes subsidiárias para a interpretação e integração das normas de controle de preço de transferência as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicadas no relatório elaborado em 2022, bem como suas futuras alterações, desde que não sejam contrárias ou inconsistentes com a legislação brasileira.

A instrução normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos, em regra, a partir do ano-calendário subsequente. Contudo, o contribuinte poderá optar pela aplicação das novas regras para o ano-calendário de 2023, durante o período de 1º de setembro a 31 de dezembro de 2023, mediante: (i) a abertura de processo digital por meio do Portal do Centro Virtual de Atendimento (Portal e-CAC); e (ii) a anexação do termo de opção constante do Anexo VI à instrução normativa.

Para Paulo Coimbra, sócio do CCBA, “A instrução normativa vem em boa hora e traz um pouco mais de segurança jurídica aos contribuintes, ao revelar alguns dos critérios que a Receita levará em consideração. Um ponto bastante positivo foi trazerem exemplos de cálculos, que se forem adotados pelos contribuintes não poderão ser glosados pela Receita. Por outro lado, outros temas relevantes foram omitidos na IN e serão objeto de regulamentação posterior, tais como transações envolvendo commodities, intangíveis, operações financeiras, reestruturações de negócios e acordos de contribuição de custos. Ademais, alguns outros temas introduzidos na versão final

da instrução normativa poderão levantar controvérsias entre Fisco e Contribuintes por, a nosso sentir, carecerem de suporte legal, tais como a inclusão de operações envolvendo a devolução ou subscrição de capital ao rol exemplificativo de transações controladas e a previsão de que a existência de vantagem tributária não poderá justificar a racionalidade econômica da transação controlada, dentre outros. O Coimbra, Chaves & Batista Advogados encontra-se à disposição para esclarecimentos e assessoria.”

Relembre-se que a RFB viabilizou que fossem enviados, pelos contribuintes, comentários e sugestões à minuta de instrução normativa sobre a nova lei de preços de transferência (Lei n. 14.596/2023) a ser publicada pela Receita Federal do Brasil (RFB). A consulta pública tem por escopo temas tratados na parte geral da nova lei, bem como documentação de suporte e medidas de simplificação para transações de serviço intragrupo de baixo valor agregado.

A RFB divulgou, no início de julho, a minuta da IN que irá regulamentar a matéria e abriu a Consulta Pública n. 1/2023, para coletar informações das partes interessadas. Além disso, os participantes da consulta indicaram expressamente se concordavam ou não com a publicação do conteúdo de sua submissão e, em caso de publicação, se desejavam a remoção de sua identificação ou dados pessoais.

#### **5.14. IRRF: IN DA RFB SUBSTITUI A DIRF E ALTERA PRAZOS DA EFD-REINF**

Em 11/10/2023, a Receita Federal publicou a Instrução Normativa 2.163/2023, que trouxe uma mudança significativa no que diz respeito à Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf). Agora, essa obrigação acessória foi substituída por três registros contábeis, que devem ser reportados no EFD-Reinf e no eSocial, a partir do dia 01/01/2024. A nova IN também trouxe modificações nos prazos, dentre as quais a possibilidade de apresentar a EFD-Reinf no dia útil seguinte,

quando a data de vencimento coincidir com dia não útil. A IN RFB 2.163/2023 entrou em vigor no mesmo dia de sua publicação e alterou a IN RFB 2.043/2021.

A Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) deve ser preenchida anualmente pela fonte pagadora, até o último dia útil de fevereiro. Por intermédio dessa declaração, o empregador que paga e retém o Imposto de Renda na fonte fornece informações à Receita Federal do Brasil (RFB) sobre os rendimentos pagos a indivíduos domiciliados no Brasil, além de detalhes sobre o Imposto de Renda e as contribuições previdenciárias retidas na fonte, bem como informações sobre diversos tipos de pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior. Além disso, a Dirf abrange os pagamentos feitos a planos coletivos empresariais de assistência à saúde.

Por outro lado, a Escritura Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf) é uma ferramenta eletrônica de registro fiscal que opera dentro do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). A EFD-Reinf, em conjunto com o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), está sendo gradualmente implementada com o propósito de substituir outros sistemas como a Dirf, a Guia de Recolhimento do FGTS, o EFD-Contribuições e o Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD). Isso visa simplificar o cumprimento das obrigações acessórias. A EFD-Reinf é disciplinada pela IN 2.043/2021, agora alterada pela IN 2.163/2023.

Seguindo o propósito da EFD-Reinf e do eSocial, a IN recente previu a dispensa da Dirf para os fatos geradores ocorridos a partir do dia 01/01/2024. A partir desta data, a Dirf será substituída (i) pelos eventos da série R-4000 da EFD-Reinf, que são utilizados para prestar informações sobre a retenção na fonte do IR, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da Cofins; (ii) pelo evento S-1210 do eSocial, que é utilizado para prestar informações sobre pagamentos realizados a trabalhadores, com ou sem vínculo empregatício; e (iii) pelo evento S-2501 do



eSocial, utilizado para prestar informações sobre IRPF e contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores constantes das decisões condenatórias e homologatórias de acordos celebrados perante a Justiça do Trabalho.

A IN 2.163/2023 também instituiu a obrigação de prestar informações sobre valores recebidos de outras pessoas jurídicas a título de comissões e corretagens, por meio do evento R-4080 da EFD-Reinf. Tais comissões e corretagens abrangem (i) a colocação ou negociação de título de renda fixa; (ii) as operações em bolsas de valores, mercadorias, futuros e assemelhadas; (iii) a distribuição de valores mobiliários emitidos, quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora; (iv) as operações de câmbio; (v) as vendas passagens, excursões ou viagens; (vi) a administração de cartão de crédito; (vii) a prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeições-convênio; e (viii) a prestação de serviços de administração de convênios. A discriminação desses rendimentos e corretagens consta no inc. I do art. 14 da IN RFB 1990/2020. Somente as pessoas jurídicas que receberem esses valores precisam informá-los à RFB; as pessoas jurídicas pagantes não precisam.

As inserções promovidas no art. 6º da IN 2.043/2021 pela IN 2.163/2023 flexibilizaram o prazo de vencimento das obrigações em certos casos. Uma das alterações possibilita a apresentação da EFD-Reinf no primeiro dia útil subsequente ao dia do vencimento, quanto o vencimento coincidir com dia não útil. Anteriormente, nesses casos, a entrega da EFD-Reinf deveria ser antecipada. A outra alteração prorroga o prazo para apresentação das informações de rendimentos relativos a lucros e dividendos isentos do IRRF para o segundo mês subsequente ao trimestre em que os fatos geradores tenham ocorrido.

Para o nosso sócio, Paulo Coimbra, “as alterações introduzidas pela IN RFB 2.163/2023, na linha de tantas outras obrigações acessórias, parecem ter como objetivo principal a facilitação dos procedimentos de fiscalização, sem considerar a

realidade complexa e laboriosa que vivem os contribuintes em matéria de obrigações acessórias. Este recente ato da Receita Federal do Brasil (RFB) está alinhado com a progressiva implementação da Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf) e do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial). No entanto, a numerosidade e as dificuldades das obrigações acessórias no Brasil, inclusive nesses sistemas, geram quase uma tributação in labore. Na verdade, essas obrigações, comumente instituídas por atos infralegais, como é o caso da recente IN, sob o discurso de simplificação e eficiência da administração, culminam em custos enormes para empresas, que se veem obrigadas a contratar especialistas, a fim de cumprir as exigências que são alteradas constantemente. Esta realidade, como sempre dissemos, precisa mudar”.

#### **5.15. RFB DISCIPLINA AUTORREGULARIZAÇÃO INCENTIVADA**

Foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) do dia 29 de dezembro de 2023, a Instrução Normativa RFB n. 2.168/23 que regulamenta a Lei n. 14.740/23 responsável por instituir o programa de autorregularização incentivada de tributos administrados pela RFB. O programa permite o pagamento de débitos tributários federais com redução de 100% das multas de mora e de ofício e dos juros de mora. Os contribuintes podem realizar a adesão ao programa entre 2 de janeiro de 2024 e 1º de abril de 2024.

Podem ser incluídos na autorregularização incentivada os tributos que não tenham sido constituídos até 30 de novembro de 2023, inclusive em relação aos quais já tenha sido iniciado procedimento de fiscalização e os tributos constituídos no período entre 30 de novembro de 2023 e 1º de abril de 2024. A dívida tributária pode ser liquidada mediante pagamento de uma entrada correspondente a, no mínimo, 50% do débito

consolidado e o restante pode ser pago em 48 prestações mensais e sucessivas.

O valor da entrada pode ser liquidado mediante utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, assim como por meio de precatórios federais, próprios ou adquiridos de terceiro. Ademais, a lei garante que o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL podem ser de titularidade do sujeito passivo, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente pela pessoa jurídica que seja sujeito passivo do crédito tributário.

Na hipótese de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, os débitos serão extintos sob condição resolutória da ulterior homologação pela RFB. No caso de indeferimento pela RFB da utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSL, o sujeito passivo poderá, no prazo de 30 dias, fazer o pagamento à vista do saldo devedor que foi amortizado com créditos não reconhecidos pela RFB ou recorrer administrativamente da decisão. Esse recurso suspende a cobrança do saldo devedor amortizado até que seja proferida decisão administrativa definitiva.

O requerimento para adesão ao programa de autorregulamentação incentivada requer sua formalização por meio do Portal e-CAC. Seu deferimento, por outro lado, fica condicionado ao pagamento tempestivo do valor da entrada. Durante a análise do requerimento, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa. Se o requerimento for deferido, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa sendo possível a emissão de certidão de regularidade fiscal, assim como será suspenso o registro no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin).

A parcela equivalente à redução das multas e dos juros concedidos pelo programa não será computada na apuração do IRPJ, CSLL e PIS/COFINS.

Por fim, é importante registrar que o contribuinte poderá ser excluído do programa em caso de inadimplência de 3 parcelas consecutivas, 6 alternadas ou 1 parcela, estando pagas todas as demais.

Onofre Batista, sócio do CCBA, entende que o programa de autorregularização incentivada pode ser interessante para os contribuintes quitarem débitos em relação aos quais não haja boa perspectiva de êxito em defesa. Ainda segundo Onofre Batista: “o objetivo do programa é estimular a conformidade tributária e diminuir a quantidade de créditos em cobrança na via administrativa; assim, ao mesmo tempo em que facilita a regularização fiscal dos contribuintes, o programa fortalece as finanças públicas, de forma que atende ao fim último do Estado que é (e deve ser) o bem comum”. No entanto, ele destaca que, “não obstante o entusiasmo com que a medida é recebida, é recomendável que as condições relativas ao programa sejam analisadas caso a caso pelo contribuinte antes de realizar o requerimento de adesão”.

## **6.**

### **PGFN**

#### **6.1. PGFN ATUALIZA PEDIDO DE REVISÃO DE DÍVIDA INSCRITA (PRDI) PARA CASOS DECIDIDOS POR VOTO DE QUALIDADE NO CARF**

Em 06/10/2023, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) atualizou o serviço de Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) para permitir o requerimento de reanálise de débitos inscritos em dívida ativa da União, os quais tenham sido decididos pelo voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em atendimento ao disposto na Lei n. 14.689/2023.

Conforme os artigos 15 e 16 da Lei n. 14.689/2023, nos casos decididos pelo CARF por meio do voto de qualidade anteriormente a essa lei, as inscrições poderão ser revisadas em duas circunstâncias:

1. crédito inscrito por voto de qualidade favorável à Fazenda Nacional até 12/01/2023, e cujo mérito ainda está pendente de apreciação pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação da nova lei. Nesse contexto, a lei determina a exclusão de multas mora e de ofício e o cancelamento da representação fiscal para fins penais. Nesse caso, a PGFN destaca que o pedido de cancelamento da representação fiscal para fins penais

- deve ser efetuado à autoridade policial ou ao Ministério Público; e
2. créditos inscritos decididos pelo voto de qualidade entre os dias 13/01/2023 e 01/06/2023. Para esses casos, é possível manifestar a intenção de pagamento diferenciado, com a exclusão de juros de mora e em até 12 parcelas. Além disso, é possível utilizar créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos termos do art. 25-A do Decreto n. 70.235/1972. É essencial ressaltar que a manifestação de intenção de pagamento diferenciado deve ocorrer até o dia 20/12/2023 (90 dias após a publicação da Lei n. 14.689/2023). Em caso de não manifestação, haverá apenas a exclusão de multas e o cancelamento da representação fiscal para fins penais.

A revisão poderá ser solicitada, em ambas as circunstâncias acima, se: (i) o crédito tributário houver sido definitivamente constituído no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), favorável à Fazenda Nacional, em razão do voto de qualidade; e (ii) o caso ainda não houver sido definitivamente julgado pelo Tribunal Regional Federal competente. A PGFN ainda ressalta que a revisão apenas se aplica à parcela do crédito que foi constituída definitivamente pelo voto de qualidade no CARF, favorável à Fazenda Nacional.

Uma vez deferido o pedido de revisão, a inscrição será retificada ou a exigibilidade do débito será suspensa, de acordo com o caso. É importante observar que a PGFN indica que serão imediatamente indeferidos os “pedidos de revisão protelatórios”, entendidos como aqueles apresentados sem a documentação exigida ou fundamentados em questão já decidida desfavoravelmente ao contribuinte no âmbito judicial.

A PGFN requer, para análise do pedido, a indicação da seguinte documentação: (i) Acórdão do CARF que demonstra a manutenção pelo voto de qualidade do crédito tributário e a data do julgamento; e (ii) Certidão de objeto e pé de eventual

ação antiexacional proposta pelo contribuinte para desconstituir o lançamento ou crédito inscrito.

Ademais, quanto às etapas para a realização do serviço, a PGFN indica que o contribuinte primeiramente deverá providenciar os documentos exigidos, de acordo com o motivo da revisão e, em seguida, realizar o pedido pelo portal REGULARIZE disponível na Internet. No portal, deverá selecionar a opção “Pedir Revisão de Dívida Inscrita – PRDI”, escolher o motivo do pedido e preencher todos os dados do requerimento, anexando as cópias dos documentos necessários. Finalizado o protocolo do requerimento, deverá acompanhar o seu andamento pelo portal do REGULARIZE, por meio da opção “Consultar Requerimento”. A PGFN indica que o tempo para análise do requerimento será de 30 dias a partir do primeiro dia útil após o protocolo no REGULARIZE, conforme art. 17, §1º, da Portaria PGFN 33/2018.

Recorde-se que, para casos resolvidos por voto de qualidade na vigência da Lei 14.689/2023, não incidirão multas moratória e de ofício e eventual representação fiscal para fins penais será cancelada. Além disso, o contribuinte terá 90 dias, a contar do julgamento, para se manifestar pelo pagamento de créditos, para que não incidam juros moratórios. Após esse período sem qualquer manifestação do contribuinte para pagamento ou uma ação que suspenda a exigibilidade do crédito, o título será inscrito em dívida ativa (cf. Portaria PGFN 6155/21).

Para nosso sócio, Onofre Batista, “a medida tão somente serve para operacionalizar a Lei 14.689/2033, evitando discussões indevidas. É uma pena que a Lei não tenha excluído a necessidade de se assegurar o juízo em caso de embargos à execução nesses casos porque o contribuinte ainda pode sofrer pesados ônus na discussão judicial que, pelo menos, é duvidosa.”

## 6.2. PGFN: TRANSAÇÕES TRIBUTÁRIAS – CRITÉRIOS DE ESG E OPORTUNIDADES DE REVISÃO DE CAPACIDADE DE PAGAMENTO

Em 16/10/2023, foi publicada a Portaria PGFN n. 1.241/2023, que prevê a observância, nas transações tributárias, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) previstos em Resolução da Assembleia Geral das Nações Unidas, subscrita pelo Brasil. Com a sua entrada em vigor, aspectos relacionados à pauta ESG deverão ser considerados, de forma a se buscar efeitos positivos a partir das concessões recíprocas que decorrem do negócio.

Os princípios ESG (*Environmental, Social and Governance*) constituem um conjunto de diretrizes relativos a critérios de natureza ambiental, social e de governança, os quais devem ser empregados por entidades públicas e privadas visando à criteriosa análise e ponderação do impacto de suas atividades nessas esferas, que são pertinentes à sustentabilidade e à responsabilidade social.

Nesta perspectiva, foram instituídos em 2015 os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) pela Assembleia Geral das Nações Unidas. Norteados pelos princípios ESG, os ODS formam um conglomerado de metas que direcionam uma política em larga escala de tratamento das principais questões sociais, econômicas e ambientais a serem enfrentadas pela comunidade global. Ao todo, foram criados dezessete objetivos que integram a Agenda 2030 de desenvolvimento sustentável, que têm ocupado relevante espaço na agenda dos agentes públicos e privados em todo o mundo.

Tendo em vista este contexto, a recém editada Portaria prevê alterações na Portaria PGFN n. 6.757/2022, de forma a inserir em sua redação o art. 18-A, que dispõe que, sempre que possível, serão observados e perseguidos os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável na celebração das transações tributárias, sejam elas individuais ou por adesão. Dessa forma, as com-



panhias que efetivamente desenvolverem práticas que visem à consecução destes objetivos poderão contar com condições facilitadas de adimplemento.

Práticas semelhantes já vinham sendo implementadas nos anos anteriores. Tanto a Lei 10.522/02 como a Portaria PGFN 2.382/21 já continham uma orientação análoga, concedendo um período especial às empresas em processo de recuperação judicial que incorporassem projetos de cunho social. Contudo, a nova Portaria surgiu com o intuito de transformar estas práticas em um norte institucional no âmbito da PGFN. Agora, abre-se margem não somente para a concessão de maiores prazos para pagamento às companhias, mas também para a flexibilização de certas garantias que poderão atuar em proveito das empresas.

A Portaria nº 1.241/2023 também trouxe, em sua redação, aprimoramentos relacionados às transações tributárias. O texto publicado prevê a disponibilização, no site da PGFN, de informações detalhadas para a aferição da capacidade de pagamento presumida e procedimento para a sua revisão.

A capacidade de pagamento presumida exerce a função de orientar a fixação dos descontos e dos prazos a serem avençados entre contribuintes e o órgão responsável pela transação.

Por fim, no que concerne ao âmbito das decisões relacionadas ao pedido de revisão da capacidade de pagamento, foi estabelecido que caberá recurso, a ser interposto exclusivamente por meio do REGULARIZE. Além disso, foi instituída garantia da possibilidade de se apresentar um novo pedido de revisão quando houver evidência de fato superveniente que possa alterar as conclusões da decisão anterior.

Para o nosso sócio, Paulo Coimbra, “incorporar os ODS aos procedimentos de transação, reconhecendo méritos às empresas que adotem iniciativas e práticas convergentes com as ODS, merece todo o louvor. Os objetivos de desenvolvimento sustentável, estabelecidos pela ONU, já constam da nossa Constituição de 1988, tais como os objetivos sociais de erradicação

da pobreza, promoção de maior igualdade, de desenvolvimento regional mais harmônico, a preservação do meio ambiente. Entendemos que os vários princípios, valores e objetivos sociais albergados na Constituição de 88 denotam que o modelo por ela adotado é do capitalismo consciente. Desse modo o modelo de capitalismo adotado no Brasil não é de um capitalismo selvagem ou predatório, mas de um capitalismo que se preocupa com todos os *stakeholders*, com a promoção de uma sociedade mais justa e também com a proteção do meio ambiente, para torná-lo sustentável para as próximas gerações. Desse modo, a iniciativa da PGFN para a incorporação de critérios pautados em políticas efetivas de ESG para a realização de transações merece todo o nosso aplauso.”

Complementa Paulo que, “Noutro giro, quanto aos dispositivos que tratam da possibilidade de novos pedidos de revisão da capacidade de pagamento, nota-se um importante avanço na garantia de transparência e justiça no processo. Anteriormente, incertezas pairavam sobre a possibilidade da apresentação de um novo pedido de revisão quando surgissem fatos supervenientes, bem como quanto à possibilidade de apresentação de recurso após decisão a respeito da revisão de capacidade de pagamento. Agora, as regras estabelecidas deixam claro que o recurso é uma opção viável. Tais previsões têm potencial para gerar mais segurança jurídica ao contribuinte”.

## 7.

### CARF

#### 7.1. CSRF: PARTICIPAÇÃO SINDICAL EM NEGOCIAÇÃO DE PLR NÃO É REQUISITO INTRANSPONÍVEL

Em 09 de fevereiro de 2023 foi publicado acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) sobre a validade de plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) em que não houve participação do sindicato nas negociações. Nesse caso, a CSRF afastou a incidência da contribuição previdenciária patronal e das contribuições destinadas a terceiros sobre a PLR por entender que a participação sindical não é requisito intransponível para a validade do acordo celebrado. Trata-se do processo n. 11080.731699/2011-98, Acórdão n. 9202-010.515.

O contribuinte sustentou que o sindicato havia se recusado a participar da negociação, embora tenha sido devidamente convidado. Ademais, esclareceu que, posteriormente, o sindicato foi extinto, sendo substituído por outro que aquiesceu às cláusulas contratuais. Além disso, afirmou que os acordos eram idênticos àqueles de anos anteriores celebrados em outras unidades em bases territoriais distintas, nas quais houve a devida participação sindical. Por fim, alegou que a participação sindical tem como finalidade tutelar os interesses dos empregados, não sendo requisito legal para a caracterização jurídica da verba.

No julgamento da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF, a decisão foi desfavorável ao contribuinte, pois firmou o entendimento de que a participação de representante sindical da base territorial dos trabalhadores é obrigatória. Assim, a câmara baixa concluiu que a posterior anuência pelo novo sindicato em relação ao acordo celebrado, bem como a anuência em acordos idênticos por sindicato de outra base territorial, não supre o requisito legal.

Todavia, a decisão foi reformada pela 2ª Turma da CSRF. Segundo a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, relatora do acórdão, a participação sindical não é requisito intransponível para a celebração do plano de PLR. Nessa toada, para a Conselheira, esse requisito pode ser relativizado quando o pagamento da PLR favorecer o trabalhador. Nas suas palavras, *“a ausência de participação do sindicato, na verdade, é mais prejudicial à empresa do que ao trabalhador, afinal o acordo firmado sem a participação da entidade sindical não vincula os empregados”*. Ato contínuo, ela concluiu que a finalidade essencial da PLR foi atingida, uma vez que o seu pagamento favoreceu os empregados da empresa. Ademais, ela observou que houve comprovação da recusa por parte do sindicato em participar da negociação, não sendo razoável que as partes sejam prejudicadas pela ausência da referida entidade que tem função limitada para meramente acompanhar a negociação.

O Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, então presidente do CARF, destacou que a Lei n. 14.020/2020 alterou a Lei n. 10.101/2000, fixando expressamente prazo de 10 (dez) dias para que o sindicato indique um representante para participar das negociações. Findo o prazo, a comissão paritária poderá iniciar e concluir as negociações. Para o Conselheiro, em que pese a inaplicabilidade de tal inovação ao caso concreto, fica evidente a necessidade de se interpretar sistematicamente acerca da participação do representante sindical, tendo em vista o que foi adotado pelo próprio legislador.

Para o sócio fundador do CCBA, Paulo Coimbra, a decisão foi acertada. “O caso é bastante peculiar, posto que houve a recusa do próprio sindicato em enviar um representante da categoria para que integre a comissão paritária nas negociações entre a empresa e seus empregados. É importante registrar que a atuação do sindicato nas negociações tem função finalística, qual seja, tutelar os interesses dos empregados. Esse é seu dever, do qual não pode se afastar. Não me parece razoável que a recusa deliberada do sindicato na participação das negociações seja óbice para a caracterização da natureza jurídica das verbas pagas como PLR. Se não houve prejuízos aos trabalhadores, mas benefícios, a essência da PLR – tal como estatuída pela Constituição Federal, com a integração do capital e trabalho –, foi alcançada”.

Contudo, “observa-se que a decisão favorável ao contribuinte não ocorreu de forma unânime ou por maioria dos votos, mas por empate pró-contribuinte. Nessa toada, demonstra-se que a questão ainda é controversa no Conselho e que a recente mudança em relação ao voto de qualidade poderá prejudicar os contribuintes nesse caso em específico. Resta-nos observar, a partir desse julgamento, qual será o entendimento adotado daqui para frente. A princípio, a determinação expressa – incluída pela Lei n. 14.020/2000 – de que o sindicato possui o prazo de dez dias para indicar um representante da categoria tende a sanar o problema, na medida em que a inobservância da determinação legal não é empecilho para que a comissão inicie e conclua as tratativas sem o representante sindical”.

## **7.2. CSRF AFASTA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE PREVIDÊNCIA PRIVADA ABERTA**

Em 09 de fevereiro de 2023 foi publicado acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) afastando a incidência da contribuição social previdenciária patronal, das contribuições ao SAT/RAT e a outras entidades sobre plano de

previdência complementar em regime aberto. O referido plano era destinado a um grupo de empregados e dirigentes, pertencentes a uma determinada categoria, desde que atingissem a permanência mínima de seis meses na empresa. Trata-se do processo n. 10935.005786/2007-49, acórdão n. 9202-010.583, proferido pela 2ª Turma da CSRF.

A Receita Federal do Brasil (RFB) havia autuado a empresa Lar Cooperativa Industrial sob o fundamento de que o plano de previdência privada não era acessível a todos os empregados, pois exigia o cumprimento mínimo de permanência na empresa, excluindo aqueles empregados com vínculo a menos de seis meses. Nesse sentido, a Autoridade Fiscal entendeu que o benefício, por ser restritivo, configuraria como uma espécie de gratificação ou promoção destinado aos empregados que permanecessem por um tempo mínimo na empresa.

Além disso, a RFB sustentou que a implementação do plano de previdência privada havia sido uma contrapartida ao Adicional por Tempo de Serviço (ATS), que até o momento vinha sendo oferecido pela empresa a seus empregados. Nessa esteira, tendo em vista que o ATS era um prêmio de incentivo à permanência do empregado por um longo período, o referido benefício tem natureza salarial e esse mesmo tratamento deveria ser conferido ao plano de previdência privada, que tinha o mesmo viés no caso concreto.

No recurso especial, o contribuinte argumentou que o plano de previdência complementar é facultativo e regulado por meio de lei complementar – qual seja, a Lei Complementar n. 109/2001 –, assim como determina o caput do art. 202 da Constituição Federal, com redação da Emenda Constitucional n. 20/1998. Ademais, sustentou que o valor dispendido a título de previdência complementar privada não poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sendo irrelevante o critério adotado em relação à permanência mínima do vínculo de emprego do trabalhador com a empresa. Portanto, o benefício não deveria ser caracterizado como remuneratório.

De acordo com a Conselheira Relatora Rita Bacchieri, após a edição da LC n. 109/2001, em razão do previsto no caput do art. 68 e 69, §1º, o Colegiado já havia consolidado entendimento de que é permitida a contratação de plano de previdência complementar aberta não extensível à totalidade dos empregados. Nessa seara, uma vez que o benefício não esteja vinculado a incentivo ao trabalho, bem como não seja destinado ao empregado como forma de gratificação ou prêmio, o valor pago a título de previdência complementar aberta não deve compor a base de incidência das contribuições previdenciárias, nos termos da alínea “p”, do §9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991.

Paulo Coimbra, sócio fundador CCBA, afirma que “o regramento inserido na Lei n. 8.212/1991 – especialmente quanto à introdução da alínea ‘p’, no §9º, do art. 28, pela Lei n. 9.528/1997 – é anterior à EC n. 20/1998, que trouxe tratamento constitucional acerca do regime de previdência privada. A partir da referida EC, a própria Constituição passou a prever que o plano de previdência privada complementar não integraria o contrato de trabalho e muito menos a remuneração dos participantes a quem o plano beneficia, nos termos da lei. Ora, essa regulação a que se refere o dispositivo constitucional veio, posteriormente, com a LC n. 109/2001 que não prevê nenhuma vedação quanto a restrição tratada no caso concreto, que é a exigência de um tempo mínimo de permanência para que o empregado faça jus ao benefício”.

Segundo ele, “de outro modo, ao permitir destinar o plano de benefícios a um grupo específico de pessoas, nos termos do art. 26, II, §§2º e 3º, a lei complementar conferiu ao empregador uma maior liberdade quanto aos regramentos do plano. Ressalta-se, ainda, que essa mesma lei afasta a incidência de tributação sobre as contribuições destinadas às entidades de previdência complementar. Desse modo, é consectário lógico que, uma vez não caracterizada a natureza salarial da verba, de forma a desvirtuá-la, não há que se falar em incidência das contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros”.

### 7.3. CSRF AFASTA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE *STOCK OPTIONS*

Em 09 de fevereiro de 2023 foi publicado acórdão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) afastando a incidência de contribuição previdenciária sobre opções de compra de ações. O julgamento ocorreu pela sistemática de recursos repetitivos e o placar do julgamento foi formado por 6 votos a 4 para dar provimento ao recurso especial do contribuinte, bem como afastar a natureza remuneratória do plano de *stock options*. Trata-se do acórdão n. 9202-010.506, proferido no processo n. 16682.721015/2013-46.

A Receita Federal promoveu ação de fiscalização na Gerdau S.A. que teve como objeto a constituição de crédito tributário incidente sobre a outorga de *stock options* a empregados, conselheiros e diretores empregados e não empregados da empresa. Para a autoridade fiscal, a caracterização do momento “pago, devido ou creditado”, que define a incidência das contribuições, é o do exercício da opção de compra das ações pelos colaboradores e não o momento da outorga da opção. Nesse sentido, argumentou que incidem as contribuições previdenciárias entre a diferença do valor das ações no mercado de capitais e o preço de exercício da opção de compra.

A autoridade fiscal também sustentou que a parcela variável paga por meio de ações tem nítido caráter remuneratório, na medida em que é paga em razão da existência de um vínculo de trabalho entre os beneficiários e as empresas do grupo econômico. Ato contínuo, afirmou que é a partir dessa relação que nasce a oferta de opções de exercícios de ações com possibilidades de ganhos pelos trabalhadores.

Para corroborar a sua fundamentação, a autoridade fiscalizadora destacou alguns elementos, tais como: i) a existência de documentos internos que denominam o referido plano como instrumento de remuneração; ii) a descrição, em tais documentos, do objetivo de atrair e reter executivos estratégicos; iii) habitualidade, haja vista que os empregados têm exercido



o direito de compra de ações desde 2006, entre outros aspectos. Assim, estaria demonstrado que as opções de compra de ações são outorgadas em retribuição ao trabalho desempenhado por esses profissionais.

No recurso voluntário, a empresa argumentou que inexistia no ordenamento jurídico brasileiro a tipificação da outorga de opção de compra de ações como fato gerador das contribuições previdenciárias. Além disso, que não há nenhum crédito ou pagamento realizado pela empresa, visto que os trabalhadores beneficiários do plano pagam o preço médio de mercado do dia da outorga para aquisição das ações, desde que satisfeitas as condições contratuais. Sustentou que o plano tem natureza mercantil e não remuneratória, pois é regulado pela legislação societária e se materializa por contrato bilateral e oneroso, em que a Gerdau S.A. se obriga a vender um lote de ações para o empregado, o qual possui livre direito de adquirir as ações por preço pré-fixado após decorrido o prazo de carência.

Em um primeiro momento, a 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte. Os conselheiros entenderam que na situação haveria uma retribuição pelos serviços prestados – na forma de gratificação utilidade – por meio da outorga de opção de compra de ações a empregados e executivos da empresa. Contudo, a decisão foi reformada em julgamento da 2ª Turma da CSRF e de relatoria do conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci. Nas palavras do conselheiro, *“os planos de opções de ações outorgados no contexto da relação de trabalho são de natureza mercantil e, em regra, são acessórios ao contrato laborativo, com a finalidade de estimular os empregados e administradores a serem mais produtivos e comprometidos com o negócio da empresa, já que passam a ter uma participação acionária”*. Ele acrescentou que, em regra, os planos de *stock options* são voluntários, onerosos e atraem riscos ao trabalhador.

Em relação ao tema, o sócio fundador do CCBA, Paulo Coimbra, afirma que “essa decisão se alinha ao que vem sendo decidido pelos Tribunais Regionais Federais e pelo próprio Tribunal Superior do Trabalho, no sentido de afastar a natureza remuneratória dos planos de *stock options* e, conseqüentemente, a incidência das contribuições previdenciárias. É preciso lembrar que o preço das ações na bolsa de valores é bastante volátil e está sujeito a uma série de intempéries e um número ilimitado de variáveis totalmente alheios à vontade do empregador e do empregado e que, por vezes, podem determinar um resultado até mesmo contra a sua vontade”.

Dessa maneira, ele complementa que “pode ser que o empregado tenha um desempenho extraordinário que contribua para a valorização das ações da empresa, mas por fatores de mercado, totalmente alheios, esse valor seja reduzido e não aumentado. Como também pode ser que o desempenho do empregado seja pífio, mas por razões de mercado o preço da ação tenha subido por outros fatores totalmente alheios ao trabalho prestado por aquele empregado contemplado no plano, o que vem a infirmar um caráter retributivo em relação ao trabalho. Somente é possível verificar o acréscimo patrimonial quando o empregado, na condição de acionista, realiza a venda das ações, cujo preço não é pago pela empresa, mas por terceiro. Não se trata de um rendimento do trabalho (art. 195, I, alínea “a”, da CRFB/1988), mas sim de um genuíno ganho de capital. Nessa ordem de ideias, não pode incidir contribuição previdenciária sobre ganho de capital. Essa competência não foi contemplada na Constituição para a União poder instituir a contribuição previdenciária, nem do empregado e nem do empregador, sobre o ganho de capital. Assim, é descabida a pretensão da incidência das contribuições sobre a diferença entre o preço das ações no mercado e o preço de exercício”.

Contudo, ele alerta que “é de extrema importância que as empresas, ao estabelecerem o plano de *stock options*, delimitem de forma refletida as suas características para que não

seja desnaturada a natureza mercantil do instituto. A título de exemplo, se para exercer o seu direito de compra o empregado deve desembolsar certo valor e ficar sujeito aos riscos do mercado, será possível demonstrar mais claramente a natureza mercantil do plano de opção de compra de ações e, portanto, não tributável a título de contribuições previdenciárias”.

Ressalta-se que o tema é objeto de Recursos Especiais os Recursos Especiais 2.069.644/SP, 2.070.059/SP (em segredo de justiça) e 2.074.564/SP perante o STJ, sendo afetado ao rito de repetitivos, com o intuito de “definir a natureza jurídica da opção de compra de ações outorgada aos empregados/administradores de companhia para efeito de incidência de contribuição previdenciária e do imposto de renda, com a tributação da opção como remuneração do trabalho ou como contrato mercantil”.

Além disso, no âmbito da legislação federal, foi aprovado, pelo Senado Federal, o Projeto de Lei nº 2.274/2022, o qual dispõe sobre as regras de tributação dos planos de outorga das *stock options*. O PL aguarda análise na Câmara dos Deputados para continuidade da tramitação do processo legislativo.

#### **7.4. CSRF AFASTA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE PLR PAGA A DIRETORES NÃO EMPREGADOS**

Em 14 de fevereiro de 2023 foi publicado acórdão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) afastando a incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) a diretores não empregados. A decisão que afastou a incidência da referida contribuição ocorreu com a aplicação do critério de empate pró-contribuinte. Trata-se do processo n. 16327.720298/2012-77, Acórdão n. 9202-010.512.

O contribuinte sustentou que o art. 7º, XI, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), assegura amplamente a PLR aos trabalhadores, sem restringir o seu alcan-

ce. Assim, a empresa argumentou que a PLR poderia ser paga não apenas aos trabalhadores empregados, mas também aos diretores estatutários, ou seja, não empregados. Ato contínuo, afirmou que a Lei n. 10.101/2000 deveria ser interpretada sob esse enfoque. Para a Fazenda Nacional, a verba paga a título de PLR não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias somente quando destinada a trabalhadores empregados, conforme a literalidade do caput do art. 2º da Lei n. 10.101/2000.

Ao apreciar o caso, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte. O conselheiro relator Ronnie Soares Anderson consignou em seu voto que os diretores não empregados não estão abrangidos pelo instituto presente no inciso XI, do art. 7º, da CRFB/1988, cuja norma possui eficácia limitada. Ademais, segundo ele, a Lei n. 10.101/2000 – ao definir os contornos da PLR – restringiu de forma clara o alcance do referido benefício. A maioria da turma acompanhou o voto do relator, firmando o entendimento de que a Lei n. 10.101/2000 não contempla os trabalhadores não empregados.

Todavia, a decisão foi reformada pela 2ª Turma da CSRF, sob o voto vencedor do conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. Para ele, a verba paga a título de PLR não deverá integrar a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias desde que os requisitos disciplinados na Lei n. 10.101/2000 sejam integralmente cumpridos. Ademais, para o Conselheiro, “o alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados, embora possa restringir seu acesso ao programa”. Nessa toada, uma vez cumpridos os requisitos previstos na referida lei, o valor pago ao contribuinte individual a título de PLR também não deve ser alvo de incidência de contribuições previdenciárias.

Além disso, em seu voto, o conselheiro afirmou que “não se pode defender interpretação que discrimine um trabalhador autônomo em relação a um empregado em determinado

ponto, mormente se esse entendimento obste um direito que a própria Carta Magna concedeu”. Por fim, ele complementa que o próprio Constituinte tratou de fazer essa diferenciação ao equiparar os direitos do trabalhador avulso com o daquele que possui vínculo empregatício (art. 7º, XXXIV, da CRFB/1988); bem como restringir os direitos do trabalhador doméstico (art. 7º, parágrafo único, CRFB).

Em relação ao tema, o sócio fundador CCBA, Paulo Coimbra, observa que “esse tema não é novo na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que até então possuía um posicionamento bastante consistente pela incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR paga a diretores não empregados. Observa-se que o recurso especial do contribuinte foi provido em razão do empate pró-contribuinte, o que demonstra que a questão ainda é bastante controvertida, embora a tese dos contribuintes tenha fundamentos muito robustos”.

Ademais, segundo ele, “essa decisão é relevante pois pode ensejar uma mudança de entendimento do CARF, cabendo-nos acompanhar atentamente a evolução da jurisprudência do Tribunal Administrativo sobre o tema, sobretudo em razão do retorno do voto de qualidade. É importante destacar que a PLR tem como objetivo aproximar e integrar o capital ao trabalho, tendo sido alçada pela Constituição como direito social do trabalhador desvinculado de sua remuneração. Desse modo, é descabida a criação de requisitos, por parte da Receita Federal, que não estejam expressos na lei que delimita as características desse instituto, sob pena de indevida restrição à norma imunizante”.

Nesse contexto, em 13 de maio de 2023, foi publicado um acórdão em que a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com aplicação do voto de qualidade em sentido favorável ao pleito do contribuinte, afastou a incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas de Participação nos Lucros e Resultados (PLR). Para a instância máxima do CARF, é possível relativizar a exigência de formalização prévia ao período aquisitivo, desde que alguns requi-

sitos sejam cumpridos cumulativamente. Trata-se do processo 16327.720899/2018-75, Acórdão n. 9202-010.625.

O Relator do Recurso Especial interposto pela Porto Seguro Companhia de Seguros Gerais foi o Conselheiro Maurício Nogueira Righetti. A empresa, em sua defesa, alegou que as Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) referentes aos anos de 2013, 2014 e 2015 reproduziam as mesmas condições para o recebimento da PLR ajustadas em anos anteriores. Sendo assim, havia prévio conhecimento por parte de seus empregados no que se diz respeito às regras para efeitos de distribuição da PLR, isto é, antes do início do período aquisitivo, não tendo sido violadas as disposições da Lei n. 10.101/2000.

Contudo, o posicionamento do Relator, Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, foi no sentido de que o acordo para pagamento da PLR precisaria ser pactuado “*antes de o início do período de aferição ao qual se relaciona dita participação, sob pena de ter-se por desvirtuado o instrumento que tem por objetivo, também, o incentivo à produtividade*”. Para o Conselheiro, o termo final da pactuação do programa de PLR é a assinatura do acordo, momento em que as regras do acordo se incorporam ao patrimônio dos envolvidos. Assim, consignou que é inadmissível a alegação da defesa de que o que foi concretizado ao final do acordo já era de conhecimento prévio dos empregados.

O Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, por sua vez, abriu divergência em relação ao voto do Relator. Segundo o Conselheiro, a Lei n. 10.101/2000, em seu art. 2º, não estabeleceu data limite para a formalização da negociação. Em seu entendimento, a ausência dessa data limite é compreensível, haja vista que “*as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias*”. Ato contínuo, o Conselheiro destacou que a data da assinatura corresponde tão somente à formalização da negociação entre as partes en-

volvidas, como a empresa, as entidades sindicais dos trabalhadores e patronais. Além disso, em seu voto ele sustentou que a exigência de assinatura prévia ao período aquisitivo é uma interpretação restritiva, cujo requisito não é previsto em lei.

O voto divergente foi acompanhado pelo Conselheiro Fernando Brasil, presidente da turma. Nessa toada, foi dado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, com aplicação do voto de qualidade, ficando assentado pela 2ª Turma do CSRF que é possível relativizar a exigência de pacto prévio ao período aquisitivo quando, cumulativamente: *“(i) trata-se de Convenções Coletivas de Trabalho, as quais, por sua natureza, são firmadas entre sindicatos, e não propriamente pelo sujeito passivo; (ii) as Convenções Coletivas de Trabalho são meras reproduções, em relação à participação nos lucros ou resultados, das Convenções de anos anteriores; e (iii) todas as demais acusações fiscais foram superadas pelas instâncias anteriores do contencioso administrativo fiscal, restando, unicamente, a acusação relativa ao descumprimento do pacto prévio ao período aquisitivo, ou quando a única acusação fiscal originária for a de descumprimento do pacto prévio”*.

Nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, afirma que “é extremamente relevante o fato de que o resultado da decisão foi favorável ao contribuinte por meio do voto de qualidade, aplicando-se a interpretação da norma tributária de forma mais favorável ao contribuinte. O voto vencedor foi bastante claro nesse sentido, dado que entre as diferentes interpretações possíveis da norma aplicável ao caso, deve-se aplicar aquela que mais se coaduna com os propósitos e valores constitucionais, que é a integração entre capital e trabalho. Vale sempre lembrar que a PLR é um direito social constitucionalmente assegurado ao trabalhador. Dito isso, a interpretação das regras aplicáveis à PLR devem seguir o propósito de dar a máxima efetividade aos objetivos do Diploma Constitucional. Interpretações restritivas e, principalmente, não previstas em lei, causam efeito contrário aos objetivos do mandamento Cons-

titucional e acabam desestimulando empregadores a criarem programas de PLR, além de violar o princípio da legalidade estrita em matéria tributária.”

Paulo complementa que: “não se pode descurar que a PLR é um valioso instrumento para a consecução de elevados propósitos de nossa República, bem como dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da ONU, especialmente os objetivos de erradicação da pobreza e redução das desigualdades. Não obstante, motivado por interesses arrecadatórios, é comum (lamente-se) que o Fisco agarre-se a premissas e paradigmas diametralmente opostos, lastreando-se em fundamentos estritamente formais, e ignore por completo a materialidade dos fatos – ao que lhe convém, *not substance, but form*. A cobrança de tributo à margem da lei atenta à boa-fé dos empregadores e empregados, frustrando uma legítima expectativa em torno da eficácia do texto constitucional, além de militar contra (i) o claro objetivo de pacificação e alinhamento de interesses entre capital e trabalho, (ii) a implementação de valioso instrumento para uma melhor distribuição de renda, e (iii) mitigar os abismos promovidos pela desigualdade econômica e social. Desse modo, é venerável o posicionamento adotado neste acórdão da CSRF, que analisa atentamente as circunstâncias do caso e reconhece que a data de assinatura, neste caso, em nada altera a natureza do acordo e das verbas neles contempladas.”

No entanto, posteriormente, o STJ se posicionou de maneira divergente, pela incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a diretores estatutários, sem vínculo empregatício, a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR). O julgamento foi finalizado no dia 07/11/2023, no bojo do Recurso Especial nº 1.182.060.

## 7.5. CARF DECIDE QUE NÃO INCIDE IOF SOBRE AFAC

Em 22 de março de 2023, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) decidiu que não há incidência do Imposto sobre Operações



Financeiras (IOF) sobre adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC). No caso concreto, os conselheiros entenderam que não há que se falar em fato gerador desse imposto, uma vez que foi comprovado que os recursos financeiros foram efetivamente revertidos no aumento de capital da pessoa jurídica. Trata-se do processo de nº 19515.720054/2019-31.

O AFAC é um instrumento comumente utilizado em operações societárias. O seu objetivo é antecipar recursos financeiros à pessoa jurídica, os quais serão utilizados futuramente para o aumento de capital. Apesar se tratar de um contrato atípico, o seu resultado é uma operação societária de aumento de capital, regulamentada pela Lei nº 6.404/1976 (arts. 167 e 168) e pelo Código Civil (art. 1.081).

No presente caso, em que pese a pessoa jurídica ter classificado suas operações de aporte como AFAC, a Receita Federal do Brasil (RFB) entendeu que, na verdade, se tratava de operações de mútuo, sobre as quais deveria incidir o IOF. Para justificar a descon sideração dos negócios jurídicos realizados pela pessoa jurídica, a RFB sustentou que: (i) não havia instrumento formal com cláusula de irreversibilidade; (ii) as operações eram recorrentes; e que (iii) o prazo para o aumento de capital era bastante longo, superando mais de 120 dias contados do encerramento do período base da sociedade tomadora dos recursos.

O contribuinte, por sua vez, alegou que o AFAC não possui regramento próprio na legislação brasileira que exija a observância dos requisitos impostos pela RFB, sendo incorreto o enquadramento da operação como mútuo. Isso porque o mútuo é um contrato típico previsto no Código Civil, que envolve empréstimo de coisas fungíveis, devendo o mutuário restituir os bens ao mutuante em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Ademais, o contribuinte sustentou que para a comprovação de que a operação se trata de AFAC basta a realização do aumento de capital posterior, prescindindo, portanto, de outros requisitos formais exigidos pela RFB.

No entendimento da relatora, conselheira Semíramis de Oliveira Duro, o aporte de recursos oriundos da AFAC tem como destinação específica o aumento de capital. Não se trata, portanto, de operação de mútuo. Segundo a relatora, para que haja a incidência do IOF “importa verificar tão somente se estão presentes, no caso concreto, as características essenciais do mútuo, sendo irrelevantes aspectos formais mediante os quais a operação se materializa”. Ela concluiu que inexistente na legislação forma prescrita para a celebração do AFAC ou a imposição de prazo para a capitalização dos aportes financeiros e que tampouco a recorrência desses aportes é suficiente para caracterizar tais operações como se mútuo fossem. Além disso, no caso concreto, foi devidamente comprovado por meio dos registros contábeis que os recursos financeiros tiveram como destinação o aumento de capital.

Para a nossa sócia, Alice de Abreu Lima Jorge, “a decisão do colegiado foi acertada. Conforme previsto na legislação tributária, o IOF tem como hipótese de incidência, entre outras, as operações de crédito realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física. Trata-se de operações de mútuo, cujos recursos serão devolvidos posteriormente ao mutuante pelo mutuário. No AFAC, ao contrário, não há devolução desses recursos. A finalidade desse instrumento, bastante utilizado nas operações societárias, é a realização de um futuro aumento de capital. Nesse sentido, essa operação não está abrangida pela hipótese de incidência do IOF. Portanto, o entendimento da RFB sobre a incidência desse imposto sobre operações societárias envolvendo AFAC é flagrantemente equivocado e viola o princípio da legalidade estrita em matéria tributária. Além disso, não cabe à RFB criar requisitos não previstos em lei para caracterizar determinada operação como sendo mútuo ou AFAC.”

## 7.6. CSRF AFASTA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE BÔNUS DE CONTRATAÇÃO

Em julgamento realizado no dia 22 de março de 2023, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por seis votos a dois, afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre bônus de contratação (“*hiring bonus*”). Trata-se do processo n. 16327.001328/2010-81. Recentemente foram publicados acórdãos de julgamentos ocorridos em agosto e dezembro de 2022, nos quais a incidência da contribuição previdenciária sobre essa parcela também foi afastada. São os acórdãos de número 9202-010.570, 9202-010.361 e 9202-010.360.

No julgamento recente, caso que envolve o Itaú Unibanco, os conselheiros chegaram à conclusão de que o “*hiring bonus*” não possuía natureza remuneratória. Por isso, não deveria ocorrer a incidência da contribuição previdenciária. Para o relator, conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, a fiscalização não conseguiu comprovar que o valor foi pago como contraprestação ao trabalho. Segundo ele, a parte da autuação que trata sobre o bônus de contratação, além de ter sido genérica, não conseguiu demonstrar elementos que caracterizem que a verba é remuneratória. Um exemplo é se a rescisão do contrato implicaria em devolução dos valores pagos.

O conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que abriu a divergência, afirmou que não entende que o pagamento de “*hiring bonus*” tenha caráter indenizatório. Ele afirmou que a contratação não ocorre à revelia do contratado, de modo a significar um prejuízo que seja apto a ser ressarcido. De outro modo, trata-se de um acordo entre as partes.

Nos meses de agosto e dezembro de 2022 a 2ª Turma da CSRF também teve a oportunidade de analisar outros casos envolvendo o pagamento de “*hiring bonus*”. Trata-se dos acórdãos de número 9202-010.570, 9202-010.361 e 9202-010.360, envolvendo o Banco Santander e o Banco Pine. No último acórdão mencionado, o relator, conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, afirmou que a natureza jurídica do bônus de con-

tratação não tem, por si só, caráter indenizatório. Contudo, deve-se analisar o caso concreto, sendo que um dos elementos que podem caracterizar a natureza remuneratória é a previsão de devolução do valor pago em decorrência do rompimento do vínculo de emprego.

No caso do Banco Santander, acórdão n. 9202-010.570, a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri afirmou que o bônus de contratação é uma ferramenta que objetiva atrair novos talentos à celebração do contrato de trabalho com a empresa. O pagamento de tal verba objetiva proporcionar segurança ao novo executivo contratado, a fim de mitigar possíveis perdas profissionais em razão da troca de empregador. O acordo de vontades entre o futuro empregado e empregador ocorre antes do início da relação de emprego. Dessa maneira, “*não há contraprestação em um cenário onde o empregado sequer começou a realizar suas funções e tal condição serve para afastar essa verba do campo de incidência das contribuições previdenciárias, nos exatos termos do art. 28 da Lei n. 8.212/1991*”.

Em relação ao tema, o sócio fundador do CCBA, Paulo Coimbra, afirma que, “com a crescente especialização de algumas atividades em que se exige cada vez mais profissionais capacitados e habilitados para exercer a função, tem sido bastante comum que grandes empresas criem mecanismos de atração de novos talentos, como é o caso do bônus de contratação. A nosso sentir, não é parcela paga em contraprestação ao trabalho, tampouco é um pagamento habitual ajustado no contrato de trabalho ou em acordo coletivo, não devendo ser tributado pelas contribuições previdenciárias. O STF já teve a oportunidade de apreciar a questão sobre a habitualidade no Tema 20, no qual fixou a tese de que incide contribuição social a cargo do empregador somente sobre os ganhos habituais. Além disso, querer fazer incidir contribuição previdenciária sobre uma verba que não decorre do trabalho é o mesmo que ampliar, *ultra legem*, a base de cálculo da referida contribuição”.

## 7.7. CSRF AFASTA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE PLANOS DE SAÚDE DIFERENCIADOS

Em 26 de abril de 2023, a 2ª Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastou, por 6 votos a 2, a incidência de contribuição previdenciária sobre planos de saúde oferecidos a empregados e dirigentes, ainda que exista diferenças na cobertura conforme o grupo de trabalhadores. Trata-se do processo de número 10580.725618/2011-17.

O caso abrange fatos ocorridos entre 2006 e 2009. O artigo 28, §9º, alínea “q”, da Lei 8212/91, à época, previa que o valor relativo à assistência médica ou odontológica não compunha o salário de contribuição, desde que a cobertura alcançasse a totalidade dos empregados. Para a relatora, conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz, a lei não previa que os planos de saúde ofertados pelo empregador deveriam ser iguais para todos os empregados. A norma determinava apenas que o benefício deveria ser ofertado para todos. Portanto, a relatora concluiu que a existência de planos de cobertura diferentes não afasta a aplicação da lei.

Lado outro, o conselheiro Maurício Righetti abriu divergência. Para ele, a regra isentiva das contribuições previdenciárias vale para a oferta de coberturas iguais entre todos os empregados. Por sua vez, o conselheiro Mário Hermes Soares Campos entendeu que não foi ofertado o mesmo plano a todos. Em seu entendimento, não há oferecimento de cobertura a todos se nem todos puderam optar pelo plano. Portanto, conforme votos destes conselheiros, os valores relativos à assistência médica dispendidos pelo empregador não se enquadravam nas exceções ao salário de contribuição, à época dos fatos.

Contudo, prevaleceu o entendimento da relatora, que foi acompanhado pela maioria dos conselheiros, no sentido de não incidência das contribuições sobre a parcela.

Em relação ao tema, o sócio fundador do CCBA, Paulo Coimbra, afirma que “o entendimento do colegiado foi acertado. A existência de diferenças na cobertura do plano de saúde não é fator relevante a ensejar a incidência da contribuição previdenciária. O que a Lei n. 8.212/91 exigia à época dos fatos é que a assistência médica, uma vez implementada, fosse destinada à totalidade dos empregados, mas não que a cobertura deveria ser igual para todos. Lado outro, quando destinada a somente determinado grupo de empregados, deixando o restante dos empregados sem qualquer tipo de cobertura, ainda que básica, a regra isentiva restaria desatendida, implicando na incidência das contribuições previdenciárias e a terceiros sobre o valor relativo ao plano de saúde.

Ele complementa que “é importante destacar que, não raro, empresas têm residentes ou domiciliados em diferentes localidades, nas quais nem sequer há ofertas de coberturas por uma única operadora de saúde. Ou mesmo quando a operadora atue em todas as regiões envolvidas – hipótese cada vez menos comum, mormente após adoção de trabalho remoto -, as condições ofertadas pelo fornecedor têm diferenças sensíveis. Nesses casos, exigir similitude acarretaria privar certos empregados de usufruir de uma cobertura melhor, onde disponível, o que definitivamente não é o objetivo da norma. A norma exonerativa existe para estimular as empresas a exercerem importante papel na consecução de um direito social fundamental – direito à saúde – que é dever do Estado. As empresas, assim, que cumprem sua função social e ajudam o Estado no cumprimento de seu dever, suprimindo suas notórias deficiências e insuficiências na prestação dos serviços públicos de saúde não podem ser apenadas ou punidas pela Receita Federal, mas sim serem estimuladas a assim proceder. Além disso, a criação de restrições não contidas na lei viola o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, o que deve ser veementemente rechaçado”.

## 7.8. CSRF: IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTAS CONCOMITANTES

No dia 07/07/2023, foi publicado acórdão da 1ª Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF) que julgou improcedente a aplicação concomitante de multas isolada e de ofício. O entendimento dos conselheiros foi de que deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas pela primeira, por observância da Súmula CARF nº 105 e do princípio da consunção.

O processo administrativo nº 12571.720074/2016-46 teve recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 1401-006.014, proferido pela 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). No julgamento, a câmara baixa decidiu pela impossibilidade da dupla penalização, ao mesmo contribuinte, na forma de multa isolada e multa de ofício, aplicadas simultaneamente.

Na origem, foi lavrado auto de infração com a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas e, concomitantemente, a multa de ofício pela falta de recolhimento anual. Prevaleceu o entendimento cristalizado na Súmula CARF nº 105, que reconhece a impossibilidade de aplicação, ao mesmo tempo, da multa isolada e de ofício sobre o mesmo fato, em prestígio ao princípio da consumação (ou absorção). Segundo tal princípio, não pode ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela insuficiência de recolhimento deste mesmo tributo, após a sua apuração definitiva.

Com o recurso interposto pela Fazenda Nacional, o processo administrativo foi submetido à análise da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). O conselheiro relator sustentou em seu voto que a concomitância de multas é injusta, se referindo a seu pensamento pessoal sobre a questão como um “sentimento visceral”, por ferir o princípio da proporcionalidade e

da garantia constitucional do não-confisco. No entanto, em que pese tenha adotado esse entendimento no passado, o conselheiro entendeu que não caberia ao conselho administrativo a interpretação da norma legal à luz do texto constitucional. Assim, deu provimento ao recurso, em razão da literalidade do texto do art. 44, incisos I e II, da Lei 11.488/07, entendendo ser válida a imposição da dupla penalidade.

Não obstante, o voto vencedor manteve o acórdão recorrido. Embora se trate de penalidades por descumprimento de deveres distintos, quais sejam: (1) o dever de antecipar estimativas; e (2) o dever de pagar o ajuste anual, é necessário aplicar o princípio da consunção. Assim, para 1ª Turma, quando uma infração for meio de execução de outra conduta ilícita, a pena de infração-meio deve ser absorvida pela pena aplicável à infração fim. Assim, manteve-se apenas a aplicação da multa de ofício, sendo absorvidas as multas isoladas.

Para nosso sócio, Paulo Coimbra, “A CSRF acertou ao julgar improcedente a aplicação concomitante das multas, evitando a sobreposição de sanções. No entanto, mais importante do que o princípio da consunção para o deslinde do caso, é o princípio do *non bis in idem*, que proíbe a dupla punição pelo mesmo ato ilícito, assegurando, assim, a proteção do contribuinte contra um tratamento excessivamente severo. Entendemos que é desse princípio que decorre o chamado princípio da consunção.

“No contexto brasileiro, essa decisão da CSRF representa, de modo geral, um avanço ainda tímido quanto à aplicação do *ne bis in idem*. Pois, como se não bastasse a concomitância de sanções administrativas sobre um único ilícito, ainda persiste, no Brasil, a possibilidade de sanções penais em razão desse mesmo ilícito. Tal cenário demonstra que ainda é longo o caminho para a aplicação sistemática e efetiva do *ne bis in idem*, princípio geral da repressão, especialmente em matéria de Direito Tributário Sancionador.



“Além disso, a legislação tributária prevê a aplicação da equidade nos casos em que as multas se mostrem excessivas, à luz das particularidades de cada caso. A equidade, regida pelo inc. IV do art. 108 do CTN, não pode dispensar o pagamento de tributo, mas pode e deve ensejar a dispensa de multas excessivas, especialmente no Direito Tributário Sancionador, âmbito em que a equidade frequentemente é olvidada pelas autoridades administrativas. Assim, ao contrário do que entendeu o relator, mesmo que o princípio da proporcionalidade não esteja expresso na legislação infraconstitucional, ele poderia (e deveria) ser aplicado ao caso, por intermédio da equidade”.

#### 7.9. CSRF: AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DA GFIP NÃO IMPEDE COMPENSAÇÃO

No dia 14/07/2023, a 2ª Turma do Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF) formalizou decisão no processo nº 19515.720078/2014-86, em que se discutiu a necessidade de retificação da GFIP, comprovando a origem dos valores, para que seja reconhecido o direito creditório. O CSRF decidiu que a falta de retificação da GFIP não deve impedir que o contribuinte realize a compensação.

O processo administrativo, da Nestlé Brasil LTDA, trata de pedido de compensação de contribuições previdenciárias, recolhidas indevidamente, sobre rubricas que não deveriam ter sido oneradas pelos tributos. Na ocasião, o Fisco intimou a contribuinte a apresentar as GFIP's retificadas referentes aos períodos em que foram apurados os créditos compensados. A empresa informou que não havia realizado a retificação por ausência de previsão legal no artigo 56 da IN 1300/12, que dispõe sobre a compensação de contribuições previdenciárias.

Em primeiro julgamento no CARF, a 1ª Turma Ordinária decidiu que a retificação da GFIP, como condição prévia ao deferimento da compensação, não seria irrazoável ou excessiva, além de que seria congruente com a sua finalidade. A decisão foi revertida pela Câmara Superior, que entendeu de maneira

favorável ao contribuinte, no sentido de que a ausência de retificação da GFIP não é um impedimento à compensação.

Recorde-se, o Conselho administrativo, em 2016, já havia se posicionado no sentido de que a falta de retificação não é impeditiva para a compensação de créditos, no Acórdão 9202-003.930. No julgamento, restou decidido que a falta de correção da GFIP representa um mero descumprimento de uma obrigação acessória, punível, unicamente, com aplicação de multa, mas não podendo ser óbice para indeferir a restituição.

A nossa sócia conselheira do CCBA, Alice Jorge, ressalta que “a legislação não exige a retificação da GFIP para que se possa exercer o direito compensatório. Não seria razoável que o Fisco impusesse um possível descumprimento de uma obrigação acessória como óbice ao direito de crédito do contribuinte. O direito à compensação decorre do recolhimento indevido de tributo, e não do modo como foram prestadas as informações devidas à fiscalização. A consequência de um eventual descumprimento de obrigação acessória não é a vedação à repetição do indébito. Na verdade, por medida de praticidade, deveria ser facilitado ao contribuinte o exercício do direito de compensação nos casos de recolhimento realizado indevidamente. Assim, a posição da Câmara Superior, revertendo o acórdão ilegal da Câmara Baixa, foi adequada e coerente com a lógica constitucional.”

#### **7.10. CSRF: NÃO INCIDEM CONTRIBUIÇÕES SOBRE TICKETS DE VA E VR**

Em 04/08/2023, a Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF), por unanimidade, afastou a incidência de contribuições previdenciárias patronais e contribuições a terceiros sobre os valores de vale-alimentação (VA) e de vale-refeição (VR) pagos em forma tíquetes. Os conselheiros aplicaram o entendimento previsto no Parecer nº BBL-04 da PGFN, em que restou definido que o auxílio-alimentação

tem natureza jurídica indenizatória, não integrando a base de cálculo das contribuições sobre a folha de pagamentos, mesmo quando ofertado na forma de tíquetes ou congêneres.

O entendimento dos Tribunais em torno da incidência de contribuições previdenciárias sobre auxílio-alimentação modificou-se bastante nos últimos anos. Inicialmente, apenas se admitia a exclusão da base de cálculo do serviço a título de auxílio alimentação pagos in natura – tal como no EREsp nº 603.509, julgado em 2004. Após longa discussão no Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 826.173, determinou que o valor pago em pecúnia, por empresas inscritas no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), também estava fora do alcance das contribuições. A partir desse julgamento, foi formada uma vasta jurisprudência nos tribunais no sentido de possibilitar a exclusão de tais valores pagos por meio de cartão ou ticket, equiparando tal modalidade ao fornecimento in natura, tendo em vista que a sua utilização é restrita para a aquisição de refeições e gêneros alimentícios.

Considerando os precedentes do STJ, a Advocacia-Geral da União (AGU) analisou e interpretou a temática, publicando, em 2022, o Parecer BBL-04, aprovado pelo então Presidente da República. O Advogado-Geral da União concluiu que “a parcela relativa ao pagamento in natura do auxílio-alimentação não compõe a base de cálculo (elemento quantitativo do fato gerador) e, portanto, não há repercussão na incidência da contribuição previdenciária”.

Recorde-se, a alínea “d”, inciso II, do § 1º, do art. 62 do então Regimento Interno do CARF (RICARF) veda que os membros das turmas de julgamento do Conselho Fiscal deixem de aplicar pareceres da Advocacia Geral da União aprovados pela Presidência da República. Assim, devido ao dispositivo regimental, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais negou o recurso da Fazenda Nacional no julgamento do Processo nº 16327.720131/2019-82, reconhecendo que a discussão sobre a matéria está encerrada, não havendo inci-

dência dos valores de vale-alimentação e vale-refeição pagos via tickets.

Para o nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, “já há tempos defendíamos que o pagamento do auxílio-alimentação através de tickets, vales ou cartões tem natureza de parcela in natura, com vistas a satisfazer o direito fundamental à alimentação do trabalhador. Trata-se de parcela que é paga para o trabalho, contribuindo para o cumprimento de um direito fundamental – não pelo trabalho, como compreendiam as Autoridades Fazendárias. Assim, é preciso enaltecer a decisão do Conselho, tendo em vista que o posicionamento da AGU põe absoluto fim às discussões sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pagos por meio de cartões e vales. A tendência é que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não apresente mais recursos acerca do tema e, caso não siga esta orientação, eles não serão admitidos pelos conselheiros.”

## 8.

### TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS

#### 8.1. DECISÃO EXCLUI BANCO DE EXECUÇÃO FISCAL DE IPTU

A 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, por unanimidade, negou provimento ao agravo de instrumento interposto pela Fazenda Municipal, firmando o entendimento de que uma instituição bancária não deve compor o polo passivo de uma execução fiscal em que se cobre IPTU. Para a relatora, Desembargadora Mônica Serrano, “o credor fiduciário possui somente a propriedade resolúvel e a posse indireta do bem, como garantia do valor financiado, sem os demais direitos que caracterizam a propriedade”, razão pela qual deve ser excluído do polo passivo da execução fiscal de IPTU. Ela indica, ainda, que esse entendimento se coaduna com a jurisprudência do STJ.

A decisão de origem, do juiz Rafael Saviano Pirozzi, da Vara das Execuções Fiscais Municipais de São Paulo, acolheu a exceção de pré-executividade em execução fiscal de IPTU, reconhecendo a ilegitimidade passiva da instituição financeira. Assim, extinguiu a execução em relação a ela, tendo em vista sua condição de credora fiduciária do imóvel. Para o juiz, “o proprietário fiduciário de imóvel não pode ser considerado contribuinte de IPTU, na medida em que, conforme definido

no art. 1.228 do Código Civil, o proprietário é aquele possuidor dos direitos de uso gozo e disposição do bem, os quais, tratando-se de alienação fiduciária, são atribuídos ao devedor fiduciante”. Em suas palavras, “a propriedade resolúvel exercida pelo credor fiduciário é limitada, pois conferida como mera garantia de contrato particular, e, portanto, desprovida dos poderes que lhe são ordinariamente atribuídos, uma vez que este não objetiva a efetiva aquisição da propriedade”.

O Município, por sua vez, defende que a instituição financeira é parte legítima para responder pela exação visto que “i) o credor fiduciário detém a propriedade resolúvel e a posse indireta do imóvel; ii) o executado era proprietário do imóvel por ocorrência do lançamento, nos termos do art. 34 e art. 117, II, do CTN; iii) a disposição do art. 27, §8º, da Lei nº 9.514/1997 é inaplicável à hipótese, eis que a responsabilidade tributária sujeita-se à disciplina de lei complementar, bem como que o seu objetivo era regulamentar a alienação fiduciária entre instituição financeira e os tomadores de crédito, tendo verdadeira natureza de regulamentação contratual e, assim, não surtindo efeitos sobre os direitos de terceiros e trazendo a aplicação do art. 123, CTN; iv) compete ao Município a edição dos diplomas legais referentes aos tributos de sua competência, não sendo aplicável qualquer legislação federal ao caso, sob pena de violação do pacto federativo; v) tal circunstância excepcional (transferência da responsabilidade) somente se dá em decorrência da consolidação da propriedade nos casos de inadimplemento, ou seja, não é a regra, mas sim exceção”.

Não obstante, o tribunal, em sua decisão, consignou que a jurisprudência do STJ é de que “somente a posse com *animus domini* é apta a gerar a exação predial urbana”, conforme manifestação proferida pela 2ª Turma no REsp nº 1.758.594/MG, de relatoria do Ministro Herman Benjamin. Os desembargadores destacaram, ainda, que a 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo possui firme entendimento de que deve ser reconhecida a ilegitimidade passiva do credor

fiduciário. A decisão foi proferida nos autos do Agravo de Instrumento nº 2015734-54.2023.8.26.0000.

A questão será apreciada pela 1ª Seção do STJ, que afetou a controvérsia ao tema repetitivo de nº 1158, em que definirá “se há responsabilidade tributária solidária e legitimidade passiva do credor fiduciário na execução fiscal em que se cobra IPTU de imóvel objeto de contrato de alienação fiduciária”.

Para nosso sócio fundador, Paulo Coimbra, “a decisão do tribunal é acertada, visto que esse entendimento está de acordo com a matriz constitucional do tributo. O IPTU, recorde-se, é um imposto de competência municipal que onera o patrimônio, mais especificamente a propriedade imobiliária situada em zona urbana, tanto a propriedade predial, ou seja, as edificações, como também a propriedade territorial. O Direito Tributário, com notável frequência, utiliza-se de conceitos já definidos legalmente, em outros subsistemas do Direito. No caso, deve-se observar que o art. 1.228 do Código Civil define como proprietário aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. Nesse sentido, qualquer pretensa definição da hipótese de incidência, na lei municipal, que extrapole os lindes fixados pelo legislador constituinte na regra matriz do tributo revela-se inadequada e inconstitucional.”

## **8.2. TRF3: DECISÃO SUSPENDE EFEITOS DE PORTARIA QUE REDUZ SETORES DO PERSE**

No início de março, desembargadora do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) deferiu antecipação de tutela recursal pleiteada por associação atuante no setor de eventos para suspender os efeitos da Portaria ME 11.266/2022, que reduzia a quantidade de setores com direito às alíquotas zero previstas no Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE). A decisão foi proferida no Processo n. 5003946-64.2023.4.03.000.

Com a Portaria ME 7.163, 88 setores foram contemplados pelo benefício. Contudo, por determinação da norma recém-publicada, 50 setores foram excluídos do programa. O PERSE foi instituído pela Lei n. 14.148/2021 e reduziu a zero por cento as alíquotas da Contribuição PIS/Pasep, Cofins, CSLL e IRPJ, pelo prazo de 60 meses (art. 4, *caput* e incisos), além de prever possibilidade de transação tributária com condições diferenciadas. O programa é uma medida do Governo Federal para mitigar o impacto econômico causado pela pandemia da Covid-19 às empresas do setor de eventos.

A associação defende que a mudança ocasionada pela Portaria é prejudicial àquelas empresas que já tinham se preparado para receber o benefício. Nesse sentido, pleiteou-se uma liminar para a reinclusão das atividades excluídas pela Portaria ME 7.163.

Embora o pedido tenha sido rejeitado pelo juízo de primeiro grau, foi acolhido posteriormente em segunda instância. Para a desembargadora Mônica Nobre, relatora, é permitido ao governo instituir ou elevar tributos por meio de medida provisória. Porém, é vedado a ele revogar uma isenção concedida por “prazo certo e sob determinadas condições”, conforme dispõe o artigo 178 do Código Tributário Nacional (CTN): “a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo”.

Nosso sócio, Onofre Alves Batista Júnior, afirma que “não tem sido incomum atos ilegais com a finalidade de restringir o gozo de benefícios fiscais por empresas que se enquadram no Perse. Ressalta-se que esse programa é valiosíssimo para empresas que atuam no setor de eventos, tendo em vista as fortes restrições impostas a diversas empresas em decorrência da pandemia da Covid-19”.

Nesse sentido, segundo ele “é louvável o reconhecimento pela douta magistrada, em sede de antecipação recursal, da contrariedade da Portaria ao CTN. Isenções por prazo certo



que tenham induzido o contribuinte a realizar investimentos, em homenagem à Proteção da Confiança, não podem ser eficazes. Faz-se necessário reconhecer que a restrição do benefício, ocasionada pela Portaria ME 11.266/2022, viola os princípios da legalidade estrita, segurança jurídica e da Proteção da Confiança Legítima, além de causar majoração indireta dos tributos. O Coimbra, Chaves & Batista encontra-se à disposição para auxiliar os contribuintes que se encontrem em situação semelhante”.

### 8.3. TRF3 AFASTA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE SALÁRIO-MATERNIDADE REFERENTE AO EMPRESA CIDADÃ

Em julgamento realizado no dia 28 de março de 2023, a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) decidiu que não incide contribuição previdenciária sobre o valor pago a título de salário-maternidade pago no período complementar de 60 (sessenta) dias, relativo ao Programa Empresa Cidadã. A decisão em segunda instância reformou a sentença do juízo *a quo*, que havia negado o pedido da impetrante no julgamento do Mandado de Segurança n. 5004224-13.2020.4.03.6130. O entendimento da 2ª Turma do TRF3 vai em sentido contrário ao já manifestado pela Receita Federal do Brasil (RFB).

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento de mérito do Tema de Repercussão Geral n. 72, realizado em agosto de 2020, decidiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade. Para o STF, o salário-maternidade consiste em prestação previdenciária paga pela Previdência Social à segurada durante o período de cento e vinte dias em razão da licença-maternidade. Por isso, configura-se como benefício previdenciário e não corresponde a uma contraprestação paga pelo trabalho. Além disso, o STF destacou que admitir a incidência de contribuições a cargo da empresa sobre esta parcela importaria em

medida discriminatória contra mulheres, uma vez que a sua contratação se tornaria mais onerosa para as empresas. Logo, foi firmado o entendimento de que o salário-maternidade não deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

Em que pese o entendimento exarado pela Suprema Corte, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB publicou entendimento diverso em recente Solução de Consulta (SC), especificamente sobre o período de prorrogação de 60 dias da licença-maternidade. Trata-se da SC Cosit n. 27/2023, publicada no Diário Oficial da União no dia 09 de fevereiro de 2023. Segundo a Cosit, a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no Tema RG n. 72 não abrange a remuneração paga durante a prorrogação da licença-maternidade por mais 60 dias, benefício instituído pelo Programa Empresa Cidadã (Lei n. 11.770/2008). Para a RFB, a remuneração paga nesse período não possui natureza previdenciária e por isso deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

Todavia, os desembargadores da 2ª Turma do TRF3 decidiram, por unanimidade, que não incide contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade pago no período complementar de sessenta dias. Segundo o relator, Desembargador Federal Carlos Francisco, a apelante buscava o reconhecimento da não incidência da contribuição previdenciária a cargo da empresa durante o período prorrogável de sessenta dias, previsto expressamente na Lei n. 11.770/2008, que instituiu o Programa Empresa Cidadã. Dessa maneira, *“de rigor que se considere a aplicação da ‘ratio decidendi’ do Tema 72 do E.STF também a esse período complementar de 60 dias, uma vez que ostenta a mesma natureza jurídica dos primeiros 120 dias gozados”*, afirmou o relator.

Para o sócio fundador do CCBA, Paulo Coimbra, a decisão da 2ª Turma do TRF3 foi acertada: “Não há qualquer razão lógica ou jurídica para que a RFB entenda que a contribuição

previdenciária patronal deve incidir sobre o salário-maternidade pago no período da prorrogação do benefício. A lei que instituiu o Programa Empresa Cidadã teve como objetivo proteger a maternidade e a infância, maximizando direitos fundamentais previstos pela Constituição. Não faz sentido onerar a iniciativa das empresas que adotam a extensão do período de licença em cumprimento a uma diretriz constitucional. O entendimento da RFB contrapõe esses objetivos e desestimula que as empresas adotem a prorrogação de 60 dias”. Ele complementa que “com a adesão ao Programa Empresa Cidadã pelo empregador, o salário-maternidade deixa de ser relativo ao período de 120 dias e passa a ser de 180 dias. Essa é uma previsão legal. Nesse sentido, também deve ser aplicada a *ratio decidendi* do Tema 72 RG ao benefício relativo a esse período”.

#### 8.4. LIMINAR AUTORIZA APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS SOBRE IPI NÃO RECUPERÁVEL

Em 05/05/2023, o juízo da 8ª Vara Cível Federal de São Paulo, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), concedeu medida liminar para assegurar ao contribuinte “o direito de inclusão e aproveitamento do IPI, desde que não recuperável, quando da apuração dos créditos de PIS e COFINS, oriundos das operações de aquisição de insumos/bens/mercadorias”. A controvérsia surgiu com a Instrução Normativa RFB n. 2.110/2022, que vedou, sem qualquer respaldo legal, a apuração de créditos das contribuições sobre o IPI incidente na venda do bem pelo fornecedor.

As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que instituem as contribuições, expressamente estabelecem que o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos para revenda, bem como dos bens e serviços utilizados como insumos. A amplitude da expressão “valor dos itens adquiridos”, por sua vez, é extraída do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Referido dispositivo esclarece que o

custo de aquisição de mercadorias compreende, dentre outros valores, os tributos devidos na aquisição. Essa norma está reproduzida no art. 301 do regulamento do imposto de renda, cujo §3º determina que “os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição”.

Diante disso, o sujeito passivo da obrigação tributária, que não é contribuinte do IPI, impetrou Mandado de Segurança para garantir que os créditos de PIS/Cofins fossem calculados sobre esse imposto, visto que não é possível recuperá-lo em sua escrita fiscal. Em síntese, alegou que a Instrução Normativa RFB n. 2.110/2022 ofende o princípio da legalidade, visto que extrapola os limites previstos em lei, bem como aponta ofensa ao princípio da não cumulatividade, por vedar o creditamento de parcela do custo de aquisição.

O juízo, ao conceder a liminar, reconheceu que “o novo entendimento adotado pelo fisco contraria orientação anterior da própria Receita Federal (IN 1919/2021 e Solução de Consulta COSIT 579/2017), que reconhecia o direito de aproveitamento dos créditos do IPI, na apuração da PIS e COFINS. A radical mudança de entendimento não foi precedida de qualquer alteração ou inovação legislativa, portanto, justificativa legal não existe para a restrição imposta pela Receita Federal”.

Ademais, a decisão adotou os fundamentos de um precedente proferido pela Sexta Turma do TRF3 em caso análogo. Nessa ocasião, o tribunal decidiu que os valores de ICMS compõem o custo de aquisição de insumos e devem ser contabilizados na apuração de créditos de PIS e Cofins. O Desembargador Johansom di Salvo argumentou que a tese do ICMS como mero ingresso contábil, acolhida pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706 (Tema 69 da Repercussão Geral), somada ao tratamento destinado ao IPI como custo de aquisição de insumos (até então expressamente reconhecido pela RFB na 1.911/19), são fundamentos suficientes para a inclusão do ICMS no creditamento dos insumos. Nesse cenário, não há respaldo legal para o tratamento diferenciado do Fisco em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias.

Em suas palavras, “não pode a Administração Tributária, por si só, modificar seu posicionamento sobre o ICMS e a assunção de créditos de PIS/COFINS tomando por fundamento situação jurídica que se encontra e sempre se encontrou também presente para o IPI e sobre a qual nunca fez qualquer ressalva. Novidade nesse sentido somente poderia ser vinculada por lei, obediente o regime não cumulativo à legalidade tributária”.

Para nosso sócio nominal, Onofre Batista, “A Receita Federal não tem a competência de discriminar tributos que estão em situação jurídica semelhante, no caso o ICMS e o IPI. Inclusive, no julgamento da ‘tese do século’, o voto condutor da Ministra Cármen Lúcia lembrou que a distinção entre esses tributos não poderia prevalecer, à luz do texto constitucional. Importa assentar, ainda, que os dispositivos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 indicam que o creditamento do PIS/Cofins ocorrerá sobre o valor dos itens adquiridos. Por esse motivo, é evidente que o valor do IPI não recuperável integra o custo de aquisição dos insumos e deve ser contabilizado na apuração dos créditos das contribuições. A conduta da RFB não tem amparo legal ou constitucional”.

## **8.5. DECISÃO CONCEDE SEGURANÇA PARA AFASTAR MULTA E JUROS SOBRE CSLL**

A 3ª Vara Federal de São José dos Campos, em 26/05/2023, em sede de mandado de segurança, concedeu liminar para afastar a incidência de multa e juros sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Posteriormente, a liminar foi confirmada pela sentença proferida favoravelmente ao contribuinte em 28/08/2023. O caso tem relação com a matéria decidida nos Temas de Repercussão Geral nº 881 e 885 do STF, que tratou sobre a cessação dos efeitos da coisa julgada nas relações jurídicas de trato continuado. Trata-se do processo de nº 5003375-20.2023.4.03.6103.

Recorde-se, no julgamento dos Temas de Repercussão Geral nº 881 e 885, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que

as decisões em controle concentrado de constitucionalidade e em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida têm o condão de cessar, automaticamente, os efeitos da coisa julgada em sentido contrário. Nesse caso, não é necessário o ajuizamento de uma ação rescisória para que seja declarada a modificação dos efeitos futuros da coisa julgada. Na tese fixada, o STF definiu que a cessação dos efeitos da coisa julgada deverá respeitar a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena, conforme a natureza do tributo.

Cabe destacar, ainda, que não houve a modulação dos efeitos da decisão do STF. Portanto, os contribuintes que conseguiram uma decisão favorável, qualificada pela coisa julgada, que posteriormente perdeu seus efeitos, em razão de uma decisão da Suprema Corte em sentido contrário, devem retornar o recolhimento do tributo. Entretanto, o julgamento foi silente quanto à aplicabilidade de juros e multa de mora. Assim, após o julgamento do caso da CSLL, diversos contribuintes, receosos quanto à possível aplicação de penalidade a ser engendrada pela Administração Fazendária, recorreram ao judiciário.

No caso do processo n. 5003375-20.2023.4.03.6103, a impetrante sustentou que obteve decisão reconhecendo a inexistência de relação jurídica tributária em relação à CSLL, a qual estava qualificada pela coisa julgada. Tendo em vista o julgamento desfavorável nos Temas de Repercussão Geral nº 881 e 885, a impetrante pretendeu realizar o depósito judicialmente, relativo ao valor integral da CSLL referente ao calendário do ano de 2021, mas sem a incidência de multa e juros, bem como pleiteou a suspensão da exigibilidade desses débitos.

Nesse particular, o juiz federal da 3ª Vara Federal de São José dos Campos, Renato Barth Pires, reconheceu que os requisitos para a concessão da liminar haviam sido preenchidos. Assim, demonstrada a plausibilidade jurídica das alegações, o magistrado afirmou que o “*periculum in mora*” decorre dos graves prejuízos a que a impetrante estará sujeita caso venha a ser cobrada pelos valores em discussão com incidência de multa

e juros”. Em 28/08/2023, a liminar foi ratificada por sentença, julgando o pedido do contribuinte procedente.

Segundo o sócio fundador do CCBA, Paulo Coimbra, “as discussões decorrentes dos temas relativos à coisa julgada estão longe de findar completamente. A principal delas é sobre a possibilidade de cobrança de juros de mora e multa. Indubitavelmente, o Supremo Tribunal Federal precisa sanar essa omissão presente no julgamento e afastar a aplicação dos encargos moratórios nas hipóteses em que o contribuinte estava sob o abrigo da coisa julgada, em prestígio ao princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima do contribuinte. Nessa hipótese, é inconcebível que o contribuinte seja compelido a realizar o pagamento das multas, que podem chegar a valores exorbitantes, a depender do caso. A proteção conferida por um título judicial, plenamente válido e eficaz, não pode ser simplesmente desconsiderada e não se equipara aos casos em que o devedor não pagou o tributo e ficou inerte”.

Ele aponta, ainda, que “o pressuposto fático para a aplicação de sanções, sejam indenizatórias ou punitivas, é a impontualidade e o ato ilícito. Considerando que, até então, o contribuinte tinha em seu favor decisão judicial transitada em julgado, no período por ela coberto, não houve ato ilícito, tampouco intempestividade”.

## 9.

# DIREITO TRIBUTÁRIO ADUANEIRO

### 9.1. DRAWBACK-SUSPENSÃO PARA SERVIÇOS PRECISA DE REGULAMENTAÇÃO

No dia 01/01/2023, passou a valer o dispositivo da Lei 11.945/2009 que autorizou a utilização do *drawback*-suspensão para a aquisição de *serviços* no mercado interno ou exterior, desde que vinculados à exportação ou à entrega no exterior de produtos resultantes da utilização do regime aduaneiro especial. Contudo, o aproveitamento do *drawback*-serviços pelos contribuintes está condicionado à regulamentação conjunta da Receita Federal e da atual Secretaria de Comércio Exterior.

O *drawback*, em sua forma tradicional, foi instituído no Brasil pelo art. 78 do Decreto-Lei 37/66, que previu três modalidades para esse regime aduaneiro especial: o *drawback*-suspensão; o *drawback*-isenção; e o *drawback*-restituição. O *drawback*-suspensão, agora ampliado, consiste originalmente na suspensão do pagamento de tributos incidentes sobre a importação de mercadorias que, depois de internalizadas, são industrializadas e, então, exportadas ou empregadas na industrialização de outras mercadorias voltadas à exportação. Já a recente ampliação do *drawback*-suspensão ocorreu por intermédio da Lei 14.440/2022, que instituiu o Programa de Aumento da Produtividade da Frota Rodoviária no (Renovar).



A inclusão dos serviços no âmbito do *drawback*-suspensão poderia ser aproveitada desde o dia 01/01, ensejando a suspensão da contribuição ao PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Contudo, o §3º do art. 12-A da Lei 11.945/2009 determinou que a Secretaria Especial de Comércio Exterior e Assuntos Internacionais e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil deveriam disciplinar em conjunto o *drawback*-serviços, o que ainda não ocorreu.

Sob o novo governo, a antiga Secretaria Especial de Comércio Exterior e Assuntos Internacionais (Secint), do então Ministério da Economia, tornou-se a Secretaria de Comércio Exterior (Secex) integrante do Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (MDIC). Sendo assim, a regulamentação do *drawback*-serviços passa a ser competência da Secex, em conjunto com a Secretaria Especial da RFB.

Destaca-se que, segundo o entendimento da 1ª Turma do STJ (*vide* o REsp 1310141 e o REsp 1571635), apesar da terminologia legal “suspensão”, o *drawback*-suspensão constitui isenção tributária condicional, que é aquela que exige do sujeito passivo algum tipo de contrapartida para usufruto do benefício. Agora, essa isenção condicionada poderá ser estendida para abranger dezesseis tipos de serviços: serviços de intermediação na distribuição de mercadorias no exterior; seguro de cargas; despacho aduaneiro; armazenagem de mercadorias; transporte rodoviário; manuseio de cargas e contêineres; unitização ou desunitização de cargas; consolidação ou desconsolidação documental de cargas; agenciamento de transporte de cargas; remessas expressas; pesagem e medição de cargas; refrigeração de cargas; arrendamento mercantil operacional ou locação de contêineres; e serviços de treinamento para uso de mercadorias exportadas.

Ademais, não apenas os serviços importados serão abrangidos pelo *drawback*-suspensão. Também os serviços domésticos serão contemplados pelo regime, desde que vinculados direta e exclusivamente à exportação ou à entrega, no exterior, de

produto resultante da utilização do *drawback*-suspensão. Além disso, as novas disposições sobre o *drawback* autorizam o Poder Executivo a ampliar os serviços englobados pelo incentivo fiscal sobre serviços.

Não obstante, além dos requisitos normais do *drawback*-suspensão, o §2º do referido art. 12-A da Lei 11.945/2009 dispõe que apenas pessoas jurídicas habilitadas pela Secretaria Especial de Comércio Exterior e Assuntos Internacionais (SECINT) do Ministério da Economia poderão adquirir ou importar serviços usufruindo da suspensão. Conforme o §3º do dispositivo citado, a SECINT junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (SRFB), deverá disciplinar em ato conjunto as novas disposições sobre o *drawback*.

Nosso sócio nominal, Onofre Batista, defende que a regulamentação do *drawback* para serviços deve ocorrer da forma mais célere possível, em favor, sobretudo, dos contribuintes que, desde 2022, aguardam a vigência da nova modalidade do regime aduaneiro especial. Em suas palavras, “a regulamentação é urgente e já deveria ter ocorrido. Não se olvida da complexidade técnica do processo de adaptação do sistema informatizado do *drawback*, mas impera, desde o dia 05/09/2022, a previsão de que o aproveitamento do regime para os serviços valeria a partir de 01/01 deste ano. Trata-se de um dos mais importantes regimes aduaneiro especiais do País, já se passaram quatro meses e nada! Se objetivo mais basilar do Direito é a estabilização de expectativas legítimas, só se pode concluir que a demora na regulamentação contrapõe a própria lógica jurídica, em desfavor dos contribuintes e do comércio exterior”.

## 9.2. AUMENTO INCONSTITUCIONAL DO AFRMM E PIS/COFINS SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS

Decreto publicado em 02/01/2023 restabeleceu as alíquotas habituais de 8% ou 40% do Adicional ao Frete da Marinha Mercante (AFRMM) e a alíquota de total de 4,65% relativa à

contribuição ao PIS e à Cofins incidentes sobre receitas financeiras. Além disso, foram revogadas as alterações que haviam sido realizadas no Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (PADIS).

Trata-se do Decreto nº 11.374/2023 que revogou outros três decretos editados em 30/12/2022: o Decreto nº 11.321/2022; o Decreto nº 11.322/2022; e o Decreto nº 11.323/2022. Como consequência, foram reestabelecidos os efeitos da legislação editada anteriormente a respeito destes temas.

Em relação ao AFRMM, o Decreto nº 11.321/2022 havia estabelecido desconto de 50% das alíquotas incidentes sobre a remuneração do transporte aquaviário, relativa à navegação de longo curso, de cabotagem, fluvial e lacustre. O Decreto nº 11.374/2023, publicado no primeiro dia útil do ano, revogou este desconto, de maneira que voltará a haver incidência das alíquotas anteriores de 8% ou 40%, a depender do tipo de navegação e item transportado.

O Decreto nº 11.374/2023 ainda revogou alterações que haviam sido realizadas no PADIS. O Decreto nº 11.323/2022, agora revogado, havia limitado o crédito financeiro a ser aproveitado no âmbito do programa ao patamar de 12,30% a partir de 2025. Além disso, havia aumentado para 30% o limite de gastos realizados com aquisição, implantação, ampliação ou modernização de infraestrutura física e de laboratórios de pesquisa, desenvolvimento e inovação de instituição científica, tecnológica e de inovação. Com a revogação, o limite do crédito financeiro será mantido em 13,10% e o limite de gastos específicos com projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação será também mantido em 20%.

No que diz respeito à contribuição ao PIS e à Cofins incidentes sobre receitas financeiras no regime não cumulativo, o Decreto nº 11.322/2022 havia reduzido as suas alíquotas para 0,33% e 2%, respectivamente, resultando em alíquota total de 2,33%. Com a edição do novo decreto em 2023, houve repristinação do dispositivo anterior que tratava sobre o

tema. Foram restabelecidas, portanto, as alíquotas de 0,65% para a contribuição ao PIS e de 4% para a Cofins, com resultado de 4,65%.

Diante disso, a Presidência da República propôs a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 84. Nela, apontou a existência de decisões contraditórias da Justiça Federal que tanto afastam como aplicam as novas alíquotas. Tal divergência é resultado de intensos debates sobre se restou configurada, ou não, violação ao princípio da anterioridade nonagesimal. Este princípio estabelece um prazo de 90 (noventa) dias para que as alterações tributárias produzam seus efeitos. Em suas alegações, a Presidência reputou ser constitucional a medida, haja vista que a nova norma unicamente visa a retomar o índice que já vinha sendo pago pelos contribuintes até o mês de dezembro de 2022.

Sob a relatoria do então Min. Ricardo Lewandowski, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) referendou a medida cautelar que acatou a tese da Presidência, determinando a suspensão da eficácia das decisões judiciais que tenham afastado a aplicação das alíquotas previstas no Decreto 11.374/2023 até o, ainda pendente, julgamento de mérito da ação pela Corte. Restaram vencidos o Min. André Mendonça e a, também a então Min. Rosa Weber.

Paulo Coimbra, sócio fundador do CCBA, observa que “ao contrário do que decidiu o STF, o início imediato da vigência do Decreto nº 11.374/2023 representa violação clara ao princípio constitucional da anterioridade nonagesimal. Este é um parâmetro previsto pela Constituição a fim de resguardar a previsibilidade das cobranças tributárias, permitindo o planejamento financeiro adequado por parte dos contribuintes. A partir do momento em que foi concedida a redução de alíquotas do AFRMM e de PIS/Cofins sobre receitas financeiras, foi criada a legítima expectativa de redução do ônus tributário em relação aos fatos geradores ocorridos nos próximos períodos de apuração. O reestabelecimento da situação anterior impor-

ta em majoração da carga tributária, de forma que, em consonância com a lógica constitucional, somente deve produzir efeitos após decorrido o prazo de 90 dias após a publicação do Decreto para PIS/Cofins e a partir de janeiro de 2024 para o AFRMM. Estes prazos são relativos à regra da anterioridade aplicável ao AFRMM e da noventena aplicável à contribuição ao PIS e à Cofins”.

Paulo ressalta que o STF, inclusive, já analisou situações similares anteriormente, reforçando a necessidade de aplicação deste princípio constitucional. “Este é o caso da recente ADI 7181, por exemplo, em que os ministros definiram a necessidade de observância deste prazo de 90 dias para produção de efeitos de uma Medida Provisória que vedou a tomada de determinados tipos de créditos de PIS/Cofins no regime não cumulativo. A impossibilidade de creditamento naquela situação resultou em aumento indireto da carga tributária, de maneira similar ao que ocorre com a edição do novo Decreto nº 11.374/2023. O prognóstico é de que o pleito dos contribuintes agora também seja recebido de maneira positiva, mantendo a redução das alíquotas do AFRMM por todo o ano de 2023 e de PIS/Cofins sobre receitas financeiras por mais 90 dias”.

### **9.3. CARF DISCUTE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DE MULTAS ADUANEIRAS**

No dia 02/01/2023, foi publicado mais um acórdão do CARF reconhecendo a não aplicação da prescrição intercorrente aos processos administrativos que tratam de multas aduaneiras. O acórdão foi proferido pela 3ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de Julgamento, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário da empresa.

A controvérsia examinada pelos conselheiros se originou com a lavratura de um auto de infração, que aplicou multa regulamentar no valor de 5 mil reais a uma empresa que realiza serviços de agenciamento marítimo. A justificativa para a sanção foi a omissão da empresa na prestação de informações

aduaneiras. No relatório do auto de infração consta que a empresa apresentou intempestivamente, no Siscomex, as informações relativas à desconsolidação de carga, descumprindo, assim, o prazo de 48 horas anteriores à chegada da embarcação no porto de destino. Essa multa está prevista no art. 107, inc. IV, “e”, do Decreto-Lei 37/1966 e o referido prazo, no inc. III do art. 22 da Instrução Normativa RFB 800/2007.

A empresa de agenciamento apresentou impugnação administrativa ao auto de infração, porém, a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento do Rio de Janeiro julgou-a improcedente. Por conseguinte, a empresa levou a controvérsia ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por intermédio de um recurso voluntário, no qual alegou i) a sua ilegitimidade passiva; ii) a atipicidade da sua conduta; e iii) a incidência da prescrição intercorrente no processo administrativo, o que é objeto deste artigo .

A prescrição intercorrente está prevista no art. 1ª, §1º da Lei 9.873/1999 e implica a extinção da exigibilidade do crédito quando houver paralização do processo por mais de três anos, em decorrência da inércia da autoridade competente para julgá-lo. Nos termos legais, se não houver julgamento propriamente ou despacho no processo administrativo por mais de três anos, incide a prescrição. A problemática exsurge por causa do art. 5º da Lei 9.873/1999, que estabelece que as mencionadas normas prescricionais não se aplicam “aos processos e procedimentos de natureza tributária”. Com base nesta disposição, foi editada a Súmula CARF nº 11, firmando “não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Muitos conselheiros têm utilizado os fundamentos do parágrafo anterior para afastar a incidência da prescrição intercorrente inclusive nos processos administrativos que discutem matéria de natureza distinta da tributária, destacadamente matérias de sanções aduaneiras. É o que se extrai dos fundamentos do Acórdão 3003-002.208 proferido pelo relator Müller Nonato Cavalcanti Silva, sendo acompanhado pelos conse-

lheiros Marcos Antônio Borges, Lara Moura Franco Eduardo e Ricardo Piza Di Giovanni da 3ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Nosso sócio, Filipe Piazzzi, afirma que esse posicionamento do CARF não pode continuar prosperando, inclusive pela impossibilidade jurídica de aplicação da Súmula nº 11 aos processos que discutem matéria aduaneira. Em suas palavras, “os fundamentos materiais e jurídicos que justificaram a edição dessa súmula não têm qualquer relação com infrações e sanções aduaneiras, de modo que aplicá-la a esses casos configura flagrante vício de motivação. Isso se depreende da própria natureza jurídica das sanções aduaneiras em comparação às sanções tributárias. As primeiras pressupõem infrações a deveres aduaneiros e são regidas pelo regime estabelecido na legislação aduaneira, cujo marco legal é, dentre outros, o DL 37/1966, não o Código Tributário Nacional.

“A única aproximação entre as sanções aduaneiras e as tributárias reside na competência administrativa, que é da RFB, e na regência pelo processo administrativo instituído pelo Decreto 70.235/72. Em tudo mais, há distinção.

“Por fim, vale destacar que eu e o professor Paulo Coimbra discutimos essa temática com destacada profundidade no capítulo “A Prescrição Intercorrente e as Multas Aduaneiras” do livro “Desafios, Ameaças e Oportunidades na Gestão Jurídica”, coordenado por ele e pela Dra. Fernanda Dixo, no âmbito da Aliança de Advocacia Empresarial (ALAE). Como destacamos na oportunidade, o tema é urgente e a mudança no posicionamento do CARF é necessária, em favor do princípio constitucional da eficiência e da *limitação das potestades punitivas outorgadas à Administração Pública Federal.*”

#### 9.4. RECOF É REGULADO POR NOVA PORTARIA

No dia 16/01/2023, a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira publicou a Portaria COANA 114/2022, que dispõe sobre a habilitação e a fruição das duas modalidades do Regi-

me Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (RECOF). A Portaria, que entra em vigor no dia 01/02, disciplina a nova versão do RECOF instituída pela Instrução Normativa RFB 2126/2022, que foi publicada em 30/12/22.

O Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (Recof) permite a suspensão do pagamento de diversos tributos nas operações de importação ou de aquisição no mercado doméstico de mercadorias destinadas a operações de industrialização de produtos destinados à exportação ou ao próprio mercado interno. O RECOF também autoriza que parte das mercadorias adquiridas sob o regime sejam despachadas para consumo. Tal regime aduaneiro especial encontra fundamento no art. 93 do Decreto-Lei 37/1966 e, marcadamente, nos arts. 420 a 426 do Regulamento Aduaneiro de 2009.

A Portaria COANA 114/2022 disciplina os procedimentos para a habilitação e a fruição do “RECOF Sistema” e do “RECOF Sped”, as duas modalidades do RECOF. A Portaria ainda estabelece que o importador deve selecionar, na Declaração de Importação, o regime tributário denominado “suspensão” em relação aos seguintes tributos: Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuição ao PIS e a Cofins.

O aproveitamento do RECOF é condicionado à aplicação de mercadorias importadas na produção dos bens industrializados e ao cumprimento de percentuais mínimos de exportação dos bens industrializados. Não obstante, vale notar que a Portaria COANA 114/2022, para a comprovação do cumprimento das obrigações de exportação, autoriza a consideração de i) transferências de peças e partes fabricadas com mercadorias admitidas no RECOF para outro beneficiário desse regime; ii) de vendas realizadas para empresas comerciais exportadoras com o objetivo de exportação; e iii) de vendas realizadas para pessoas jurídicas produtoras ou revendedoras que realizem exportações indiretas (por conta e ordem).



Ademais disso, o ato da COANA determina que quaisquer requerimentos e o próprio pedido de habilitação no RECOF devem ser feitos por meio de alguns formulários específicos, que foram disponibilizados nos três anexos da Portaria. São os formulários de “Solicitação de Habilitação”, que consta no Anexo I; de “Comunicação de renúncia à aplicação do regime”, que consta no Anexo II; e de “Solicitação de Destruição de Mercadoria Importada sem Cobertura Cambial no Âmbito do RECOF”, que consta no Anexo III.

Realizado o pedido, o órgão responsável pela avaliação e pela concessão da habilitação no RECOF será a Delegacia de Fiscalização de Comércio Exterior da Receita Federal do Brasil em São Paulo (Decex/SPO), que habilitará os contribuintes por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE). Além disso, a Portaria determina que todas as solicitações atinentes ao RECOF devem ser realizadas por meio do Dossiê Digital de Atendimento (DDA), em conformidade com a Instrução Normativa 2.022/2021.

Para nosso sócio, Filipe Piazzzi, a Portaria COANA 114/2022 denota a crucialidade de manter um acompanhamento contínuo das normas aduaneiras, destacadamente no âmbito infralegal. Para ele, “é importante avultar que esta recente portaria da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira entra em vigor já no dia 01/02, demandando atenção dos contribuintes às atualizações e procedimentos para se habilitarem nas modalidades do RECOF, mas também para realizarem novas requisições e atualizações no âmbito desse regime aduaneiro.

O RECOF pode ser bem aproveitado em praticamente todos os segmentos industriais, o que indica sua versatilidade, ao passo que seus benefícios para o fluxo de caixa das empresas são destacados, em razão da isenção condicionada dos tributos incidentes na importação de insumos para industrialização e exportação. Por isso, o Time de Direito Aduaneiro do CCBA está à disposição para sanar quaisquer dúvidas dos seus clientes sobre o RECOF e outros regimes aduaneiros especiais, com a excelência e a responsabilidade de sempre”.

## 9.5. STJ AFASTA AFRMM SOBRE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS SOB REGIME ADUANEIRO ESPECIAL

A 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, reconheceu a isenção do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) sobre operações de importação de insumos realizadas sob o regime aduaneiro especial de entreposto industrial. No caso, o contribuinte tinha realizado diversas importações entre 1999 e 2004 com a suspensão do AFRMM, o que foi desconsiderado pela Fiscalização e pelo TRF3.

Como aludido, entre 1999 e 2004, a empresa realizou diversas importações de insumos com suspensão do AFRMM. Tal suspensão deveria ter sido convertida em isenção, posto que a maior parte dos insumos foi industrializada e destinada ao exterior, como exigia a legislação vigente. Contudo, os valores do AFRMM suspensos foram cobrados pela Arrecadação do Departamento do Fundo da Marinha Mercante de Santos.

A controvérsia foi judicializada a partir de um mandado de segurança impetrado com o objetivo de afastar o AFRMM sobre as importações de insumos ocorridas sob o regime aduaneiro especial, nos termos mencionados. A empresa defendeu que as importações ocorriam com a suspensão do AFRMM, sendo a industrialização e a exportação da maior parte dos insumos a única condição para converter tal suspensão em isenção.

Porém, com a publicação da Medida Provisória 1.897-50/1999, que alterou o §2º do art. 5 do Decreto-Lei 2.404/1987, a Fiscalização passou a entender que o benefício fiscal usufruído pela empresa teria sido revogado. A autoridade coatora entendeu que a modificação introduzida pela MP tornou possível a incidência do AFRMM sobre a parte das mercadorias destinada ao exterior, independentemente do regime sob o qual tenham sido importadas. A referida MP vigorou até 2004, ano em que foi editada a MP 177/2004, convertida na Lei 10.893/2004, que teria reinstituído o benefício sobre as mercadorias destinadas à exportação.

Com base nesses fundamentos, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região considerou legítima a cobrança do AFRMM sobre as mercadorias importadas sob o regime de entreposto industrial e destinadas ao exterior, no período compreendido entre vigência da MP 1.897/1999 e da MP 177/04, isto é, entre 29/06/1999 e 25/03/2004. Em face do acórdão proferido pelo TRF3, a empresa opôs embargos de declaração, que foram rejeitados.

Diante disso, a contribuinte também interpôs recurso especial, que não foi admitido pelo TRF3, suscitando a interposição de agravo, o qual foi provido para conversão em recurso especial. Mesmo assim, esse recurso não foi conhecido ao ser apreciado em decisão monocrática. Enfim, a Segunda Turma do STJ, por maioria, deu provimento ao agravo interno interposto, cujo mérito foi resolvido nos termos do voto do Ministro Francisco Falcão.

Em seu voto, o Ministro Relator entendeu que a argumentação da autoridade coatora e do TRF3 foi equivocada, posto que a MP 1.897-50/1999 não empreendeu revogação, tácita ou expressa, da isenção condicionada do AFRMM. Sendo assim, a Segunda Turma constatou que o tribunal a quo deixou de aplicar o Decreto-Lei 2.404/1987, quando deveria fazê-lo, visto que a MP 1.897/1999, que teria revogado o benefício, somente complementou a legislação vigente, disciplinando o termo final da suspensão do pagamento do AFRMM.

Em síntese, a regra adicionada pela MP de 1999 esclareceu o momento em que a suspensão é interrompida, isto é: i) com o adimplemento das condições do benefício, que converte a suspensão em isenção propriamente; ou ii) com a destinação da mercadoria ao consumo interno, que também interrompe a suspensão, mas torna devido o tributo.

Para nosso sócio, Filipe Piazza, “o art. 5º, inc. V, alínea “c” do Decreto-lei 2.404/87 dispõe que são isentas do AFRMM as mercadorias importadas sob determinados regimes aduaneiros especiais, dentre os quais o entreposto industrial, desde que

as mercadorias sejam exportadas. Tal determinação não foi alterada pela MP 1.897/1999, que apenas elucidou o termo da suspensão. Na verdade, como bem demonstrado pelo Ministro Francisco Falcão, toda essa controvérsia decorreu dos equívocos de interpretação gerados pelos termos “isenção” e “suspensão” empregados pelo legislador para reger os benefícios decorrentes dos regimes aduaneiros especiais. Não se pode interpretar a “suspensão”, no âmbito dos regimes aduaneiros, no mesmo sentido do Código Tributário Nacional, que se refere à suspensão da exigibilidade do tributo. No âmbito dos regimes aduaneiros, por outro lado, se estabelecida a “suspensão”, nem mesmo o lançamento pode ser realizado, salvo se as condições resolútorias forem descumpridas”.

#### 9.6. CSRF NEGA CREDITAMENTO DE COFINS SOBRE DESPESAS PORTUÁRIAS

Em 13/04/2023, a Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF negou a tomada de créditos da Cofins sobre despesas com serviços portuários. Prevaleceu o entendimento de que as despesas portuárias não geram direito a crédito, pois são posteriores ao processo produtivo. Além disso, por voto de qualidade, o órgão colegiado negou o creditamento das referidas contribuições sobre frete de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte. Vale ressaltar que, em 27/05/2022, a mesma Turma decidiu em sentido totalmente diverso, a favor do creditamento das despesas portuárias, como noticiamos aqui.

O caso, que envolve uma mineradora brasileira multinacional, se originou com a negativa do Fisco à um Pedido de Resarcimento de créditos da Cofins não cumulativa relacionada a operações de exportação que ocorreram no quarto trimestre de 2005. O pedido do contribuinte não foi deferido pela Delegacia de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro (Demac/RJO). Diante do indeferimento, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, que

também não foi reconhecida pela 17ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Tal desfecho motivou a interposição de Recurso Voluntário, que foi convertido em diligência para que a empresa comprovasse a origem do crédito pleiteado. Esta conversão foi determinada pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF, em 2014. Por isso, o colegiado só examinou o mérito propriamente e decidiu em desfavor do contribuinte em 2018.

Nesse ano, a turma baixa afirmou que a tese que prevalece na jurisprudência do CARF é a de que o conceito de insumos, no que tange as contribuições não cumulativas, depende da relação de pertinência entre as despesas com bens e serviços e o processo produtivo. Assim, não seria possível definir como insumos os bens ou serviços consumidos antes do início ou após o término do processo produtivo.

Por isso, os conselheiros decidiram, por unanimidade, que as despesas portuárias não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas. Nessa linha, as despesas portuárias ocorrem após o fim do ciclo de produção, bem como não estão relacionados aos gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização, que têm previsão normativa expressa para creditamento. Portanto, essas despesas não gerariam direito a crédito de Cofins. Na mesma oportunidade, o órgão afastou a possibilidade de creditamento de despesas com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte, sob a justificativa de que não existe previsão legal para isso.

A Terceira Turma da CSRF reafirmou o que decidira a turma baixa, mesmo diante da defesa do contribuinte, que demonstrou que o acórdão de 2018 contrariou o entendimento vinculante exarado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.221.170 (Temas Repetitivos 779 e 780). Neste precedente, a Corte Superior definiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade (imprescindibi-

lidade) e da relevância (importância) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Onofre Batista, nosso sócio nominal e responsável pelo time aduaneiro, afirma que o início e o fim do ciclo fabril do contribuinte não é o critério válido para definir um bem ou serviço como insumo. Para o professor de Direito Tributário da UFMG, “segundo o STJ, é necessário avaliar os critérios da essencialidade e da relevância em relação à integralidade da atividade econômica do contribuinte. Somente assim é possível verificar a real imprescindibilidade e importância das operações de descarregamento, manuseio, embarque e empilhamento dos minérios no porto para as atividades econômicas do contribuinte. Todas essas etapas são inafastáveis do seu ciclo produtivo, como bem apontou a defesa no caso.

“A Relatora do caso, Conselheira Vanessa Marini Cecconello, acertadamente acatou a tese do contribuinte, por entender que os serviços no porto são conexos a seu processo produtivo. Sendo assim, apesar do desfecho desfavorável neste caso específico, o melhor entendimento continua sendo o mesmo e há esperança: as despesas com serviços portuários geram direito ao creditamento da Cofins e da Contribuição ao PIS, de modo que, mais uma vez, caberá ao Judiciário dirimir a controvérsia”.

## 9.7. STJ: PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE APURAÇÃO DE INFRAÇÕES ADUANEIRAS

Em 15/05/2023, foi publicado acórdão proferido pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconhecendo a aplicação da prescrição intercorrente aos processos administrativos de apuração de infrações aduaneiras. A decisão diverge do entendimento que vem sendo aplicado pela Receita Federal do Brasil (RFB) e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que entendem pela manutenção das multas, visto que não seria aplicável a referida prescrição.

Os contornos da controvérsia que resultou no REsp nº 1.999.532/RJ foi a aplicação de multas decorrentes do registro no Sistema Siscomex-Exportação dos dados sobre mercadorias transportadas para o exterior em prazo superior ao previsto no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994. Assim, seria aplicável a multa capitulada no art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37/1966, no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por voo.

O contribuinte sustentou a inexigibilidade das multas com amparo em duas causas de pedir, quais sejam: i) a incidência da prescrição intercorrente em razão do transcurso de prazo superior a 03 (três) anos entre a apresentação de defesa administrativa e a prolação de decisão pela autoridade competente; e ii) a comunicação da infração previamente à apuração dos fatos, afastando-se, por isso, as penalidades fixadas, como dispõe a norma do art. 102 do Decreto-Lei n. 37/1966.

A prescrição intercorrente está prevista no art. 1<sup>a</sup>, §1º da Lei 9.873/1999 e implica a extinção da exigibilidade do crédito quando houver paralisação do processo por mais de três anos, em decorrência da inércia da autoridade competente para julgá-lo. Nos termos legais, se não houver julgamento propriamente ou despacho no processo administrativo por mais de três anos, incide a prescrição.

A problemática exsurge por causa do art. 5º da Lei 9.873/1999, que estabelece que as mencionadas normas prescricionais não se aplicam “aos processos e procedimentos de natureza tributária”. Com base nesta disposição, foi editada a Súmula CARF nº 11, firmando o entendimento de que “não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Na esfera administrativa, muitos conselheiros do CARF têm utilizado tais fundamentos para afastar a incidência da prescrição intercorrente inclusive nos processos administrativos que discutem matéria de natureza distinta da tributária, destacadamente matérias de sanções aduaneiras.

Não obstante, para a ministra relatora do REsp nº 1.999.532/RJ, Regina Helena Costa, “as multas em questão possuem caráter estritamente administrativo, porquanto decorrentes de violação de regra sem pertinência direta com a fiscalização e a arrecadação do Imposto de Exportação, tributo cuja regular quitação é aferida em momento anterior à conclusão do desembaraço aduaneiro”. Como o recolhimento do Imposto de Exportação antecede a autorização de embarque das mercadorias, é possível concluir que eventual descumprimento de dever instrumental em momento posterior ao mencionado evento não detém índole tributária, porquanto não guarda relação imediata com a fiscalização ou arrecadação de tributos incidentes na operação de exportação previamente quitados, mas, sim, com o controle da saída de bens econômicos do território nacional.

Para o sócio sênior do CCBA, Filipe Piazzzi, a decisão é acertada, visto que é patente a inaplicabilidade da Súmula nº 11 do CARF aos processos que discutem matéria aduaneira. Em suas palavras, “os fundamentos materiais e jurídicos que justificaram a edição dessa súmula não têm qualquer relação com infrações e sanções aduaneiras, de modo que aplicá-la a esses casos configura flagrante vício de motivação. Isso se depreende da própria natureza jurídica das sanções aduaneiras em comparação às sanções tributárias. As primeiras pressupõem infrações a deveres aduaneiros e são regidas pelo regime estabelecido na legislação aduaneira, cujo marco legal é, dentre outros, o DL 37/1966, não o Código Tributário Nacional. A única aproximação entre as sanções aduaneiras e as tributárias reside na competência administrativa, que é da RFB, e na regência pelo processo administrativo instituído pelo Decreto 70.235/72. Em tudo mais, há distinção”.

Ele complementa recordando que “discutiu essa temática, junto com o professor Paulo Coimbra, com destacada profundidade no capítulo “A Prescrição Intercorrente e as Multas Aduaneiras” do livro “Desafios, Ameaças e Oportunidades



na Gestão Jurídica”, coordenado por ele e pela Dra. Fernanda Dixo, no âmbito da Aliança de Advocacia Empresarial (ALAE). Como destacamos na oportunidade, o tema é urgente e a mudança no posicionamento do CARF é necessária, em favor do princípio constitucional da eficiência e da *limitação das potestades punitivas outorgadas à Administração Pública Federal*. Assim, espera-se que a decisão do STJ seja observada, especialmente pelo Poder Judiciário, de forma a anular as multas aplicadas em desconformidade com o ordenamento jurídico.”

## 9.8. CARF ADIA JULGAMENTO SOBRE VINCULAÇÃO DA MERCADORIA EM DRAWBACK

Em 21/06/2023, CARF adiou o julgamento acerca de possível requisito à fruição do regime de *drawback*-suspensão. A Câmara Superior decidirá se há obrigatoriedade de vinculação entre o insumo importado e a mercadoria exportada ou se a demonstração de equivalência entre o volume de insumos e mercadorias exportadas é suficiente.

O *drawback* é um regime aduaneiro especial, instituído pelo Decreto Lei 37/66, que previu três modalidades para esse regime: o *drawback*-suspensão; o *drawback*-isenção; e o *drawback*-restituição. O *drawback*, em regra, abrange o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a Cofins-Importação e, conforme o Convênio CONFAZ 27/1990, o ICMS-Importação para a modalidade suspensão.

O *drawback*-suspensão, agora ampliado, consiste originalmente na suspensão do pagamento de tributos incidentes sobre a importação de mercadorias que, depois de internalizadas, serão industrializadas e, então, exportadas ou empregadas na industrialização de outras mercadorias voltadas à exportação. Já a ampliação do *drawback*-suspensão ocorreu por intermédio da Lei 14.440/2022, que instituiu o Programa de Aumento da Produtividade da Frota Rodoviária no (Renovar).

O julgamento na câmara superior do Conselho teve origem no Acórdão 3302-011.684, no qual a instância inferior do CARF decidiu pela obrigatoriedade de controlos e registos específicos para a verificação da obediência ao Princípio da Vinculação Física. No recurso de origem, a empresa relatou o elevado grau de complexidade em se averiguar a vinculação física dos insumos importados pelo contribuinte aos produtos exportados após o beneficiamento. No entanto, o ônus da prova foi atribuído ao contribuinte no julgamento. Assim, caso não seja comprovada a utilização da matéria-prima importada com o incentivo fiscal, são devidos os impostos que deixaram de ser recolhidos por ocasião da importação, acrescidos de juros e multa.

Para nosso sócio, Onofre Alves Batista Júnior, “A imposição do ônus da prova ao contribuinte sobre o controle minucioso das mercadorias importadas na aplicação na cadeia produtiva da mercadoria exportada, configura em uma medida de formalismo extremo. Outrossim, a imposição, de forma alguma, aperfeiçoa o exercício do controle aduaneiro. Pelo contrário, resulta na constrição de aplicação do drawback, um dos regimes aduaneiros mais importantes no que tange ao impulsionamento do desenvolvimento do mercado nacional. Esperamos que a Câmara Superior reverta o acórdão, visto que resulta na imposição de uma obrigação de controle exagerada ao contribuinte.”

## 9.9. LEI ALTERA REGRAS APLICÁVEIS AOS PROCESSOS DE PENA DE PERDIMENTO

Em 23/08/2023, foi sancionada a Lei nº 14.651/2023, que dispõe sobre a aplicação e o julgamento da pena de perdimento de mercadoria, veículo e/ou moeda. A nova lei resulta de um alinhamento aos critérios do Acordo sobre a Facilitação do Comércio (AFC), realizado pela Organização Mundial de Comércio (OMC), e às diretrizes internacionais do duplo grau de recursal estabelecidas na Convenção de Quioto Revisada (CQR) realizada pela Organização Mundial de Aduanas

(OMA). Em seguida, no dia 29/08/2023, foi publicada a Portaria 1.005/2023 pelo Ministério da Fazenda regulamentando o novo rito administrativo criado pela lei e as competências para a aplicação da pena de perdimento.

A pena de perdimento é uma sanção prevista no artigo 689 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), que envolve a apreensão e a perda definitiva de mercadorias, veículos e/ou moedas importadas ou exportadas de forma irregular, como exemplo o contrabando, a falsificação, e demais ilícitos. A justificativa para a apreensão e a perda do bem tem como fundamento o dano causado ao erário, existindo mais de 40 condutas puníveis com o perdimento.

A Lei nº 14.651/2023 estabelece o julgamento com dupla instância recursal, em substituição ao antigo julgamento em instância única, sendo uma aproximação aos tratados internacionais, especialmente à convenção CQR/OMA. Recorde-se, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário 794.149, entendeu ser constitucional a previsão da instância única no contencioso administrativo, visto que a Constituição Federal estabelece o duplo grau de jurisdição apenas para os processos que tramitam no sistema judiciário. Desta forma, a instância única era aplicada nos regulamentos internos de órgãos administrativos, como era o caso de processos aduaneiros com a aplicação da pena de perdimento.

Com a nova tramitação, em que é possível uma análise em segunda instância dos processos em que se discute a aplicação da pena de perdimento, o contribuinte poderá ter a sua mercadoria liberada do recinto alfandegário, caso o julgamento em primeira instância seja favorável. Nos casos desfavoráveis, será possível apresentar impugnação dentro do prazo de 20 dias, nos termos do art. 11 da Portaria 1.005/2023.

Os julgamentos das impugnações e dos recursos aduaneiros com pena de perdimento serão julgados pelo Centro de Julgamentos de Penalidades Aduaneiras (CEJUL). O órgão, instituído pela Portaria 1.005/2023, será composto por auditores da

Receita Federal do Brasil (RFB), organizados em uma Equipe Nacional de Julgamento (ENAJ), que julgará os processos em primeira instância; Câmaras Recursais, a quem competirá o julgamento de segunda instância; e o Serviço de Controle de Julgamento de Processos de Penalidades Aduaneiras (SEJUP). As Câmaras Recursais, de segunda instância, terão de 3 a 5 julgadores e será dirigida por um Presidente, designado pelo Secretário Especial da Receita Federal do Brasil.

Destaca-se, ainda, que a Lei nº 14.651/2023, ao incluir o art. 27-C no Decreto-Lei nº 1.455/76, estabeleceu que a destinação da mercadoria poderá ocorrer a partir da decisão administrativa desfavorável em primeira instância ou após a declaração de revelia, ou seja, quando o contribuinte não apresentar defesa. Contudo, nos casos em que se tratar de (i) semoventes, perecíveis, inflamáveis, explosivos ou outras mercadorias que exijam condições especiais de armazenamento; (ii) mercadorias deterioradas, danificadas, estragadas, com data de validade vencida, que não atendam exigências sanitárias ou agropecuárias ou que estejam em desacordo com regulamentos ou normas técnicas e que devam ser destruídas; ou (iii) cigarros e outros derivados do tabaco poderá ocorrer a destinação da mercadoria logo após a apreensão da mercadoria.

Outro ponto relevante é que os novos critérios estabelecidos pela Lei nº 14.651/2023 e pela Portaria nº 1.005/2023 não se aplicarão aos processos referentes a autos de infração formalizados antes de 23/08/2023, data da publicação da lei. Assim, processos pretéritos à tal data serão apreciados na sistemática anterior, em única instância.

Para o nosso sócio nominal, Onofre Alves Batista Júnior, “a composição de uma segunda instância apenas com servidores fazendários não possibilita o devido arejamento e nem se constitui em verdadeira segunda instância de julgamento. Isso porque a opinião de servidores sujeitos à hierarquia administrativa dá ensejo a decisões homogêneas e que tendem a reproduzir o pensamento alinhado e uníssono do Fisco.

Em homenagem à proteção da confiança do administrado na Administração dever-se-ia ter um órgão paritário, similar ao CARF. Contudo, é necessário reconhecer que a previsão de uma segunda instância é melhor do que deixar o administrado à mercê do entendimento de um agente isolado. A pena de perdimento é uma penalidade aduaneira, prevista no âmbito do Direito Aduaneiro Sancionador. Nada tem a ver com o Direito Tributário Sancionador. Assim, em que pese se deva aplicar o princípio da proporcionalidade no caso em tela, não faz sentido pretender aplicar o princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV, da CRFB/1988. Em outras palavras, a aplicação da pena de perdimento do Direito Aduaneiro não é obstada pelo princípio (tributário) do não confisco, embora possa ser afastada em situações concretas nas quais se revele desproporcional. Por outro giro, não faz o menor sentido pretender aplicar a pena (aduaneira) de perdimento para sancionar, por exemplo, o pagamento a menor de tributo porque, nesse caso, a penalidade a ser aplicada deve ter índole tributária, e não aduaneira. Apesar das críticas cabíveis que se deve fazer a essa espécie de ‘segunda instância pouco neutra’, entendemos que a Lei nº 14.651/2023 representa uma conquista para os contribuintes, em prestígio aos princípios do contraditório e da ampla defesa, corolários do devido processo legal.”

#### **9.10. CARF EXIGE REMESSA A RECINTO ALFANDEGADO NA VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA**

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em sessão de julgamento realizada no dia 20 de setembro de 2023, entendeu que a exoneração do IPI na venda com fim específico de exportação a empresa comercial exportadora (ECE) depende da remessa da mercadoria diretamente do estabelecimento vendedor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

O art. 39, da Lei nº 9.532/97 estabelece que a saída de produtos de estabelecimento industrial quando adquiridos por

empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, é suspensa. A lei também fixa uma definição para o que deve ser considerado “fim específico de exportação”, segundo a qual são adquiridos com fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial (i) ou para embarque de exportação (ii) ou para recintos alfandegados. Em ambas as hipóteses, a remessa deve ser feita por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

No caso concreto submetido a julgamento, o industrial remeteu os produtos para o estabelecimento da comercial exportadora (que não é recinto alfandegado) em detrimento de remetê-los diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado. No entanto, foi apresentado memorandos de exportação em que ficava provada a efetividade da exportação. Dessa forma, o contribuinte arguia pela manutenção da exoneração apesar do descumprimento dos requisitos legais.

O recurso do contribuinte foi julgado improcedente por unanimidade segundo o fundamento, proposto pela relatora conselheira, de que não seria suficiente a comprovação da venda para comercial exportadora ou a exportação em si, mas que deveria ser comprovado também o cumprimento dos requisitos previstos em lei.

A matéria é controversa e já foram identificadas decisões em sentido favorável aos contribuintes proferidas pelo próprio Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais. Nestes casos, o tribunal administrativo entendeu que a comprovação da efetiva exportação por meio de memorandos de exportação, notas fiscais e outros documentos, seria suficiente para caracterizar o fim específico de exportação.

O tema também ganhou novos contornos quando o Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento do RE n. 759.244/SP e ADI n. 4735, que a imunidade das exportações também deve abranger as exportações indiretas, assim entendidas como sendo aquelas em que as aquisições domésticas são realizadas por comerciais exportadoras com o fim específico de

destiná-las à exportação. Nesse caso, a operação de venda para comercial exportadora se qualifica como operação-meio, sendo, em sua essência, a própria operação de exportação.

Sendo a venda a comercial exportadora abarcada pela própria regra da imunidade das exportações, os requisitos previstos na legislação devem ser analisados com cautela, de modo que seja garantida a imunidade sempre que se comprove a efetividade da exportação.

Segundo Filipe Piazzzi, sócio do CCBA, “ao analisar o caso em comento, infelizmente o CARF se ateuve mais à forma do que à essência. É inconteste que o desejo do legislador constitucional foi o de conferir imunidade tributária para as exportações brasileiras, em claro incentivo e prestígio às empresas nacionais, não se detendo nas diversas formas com que essa pode ocorrer. Evidente que a atividade econômica, sobretudo em um contexto de economia de mercado, como no Brasil, sempre buscará formas alternativas e inovadoras para operacionalização do seu mister comercial, contudo, não pode o próprio Estado brasileiro, em nítida afronta aos anseios constitucionais, impor óbices ao exercício de dois valores tidos no plano constitucional como imprescindíveis, quais sejam, a imunidade tributária para as exportações brasileiras, como também o fomento à livre-iniciativa”.

Ainda segundo Piazzzi, “tal decisão se torna ainda mais dissonante, quando observamos que até o STF já tem se posicionado de forma bastante contundente sobre o tema, ao estabelecer que imune é o produto objeto da operação, não a forma como essa ocorreu. Portanto, o que se deve considerar para o caso é exatamente a ocorrência ou não da exportação, o que se materializou de forma inconteste por meio dos memorandos de exportação”.

## 9.II. DECRETO CRIA A PRIMEIRA ZPE PRIVADA DO BRASIL

Em 19/10/2023, foi publicado o Decreto nº 11.735/2023, que criou a primeira Zona de Processamento de Exportação (ZPE) privada, em Aracruz, no Espírito Santo. Situado no distrito da Barra do Riacho, a apenas treze quilômetros dos portos da região norte do estado, esta nova área de livre comércio visa promover o comércio exterior na região e atrair investimentos estrangeiros, mediante a concessão de benefícios tributários, cambiais e administrativos para as empresas aderentes. No total, a ZPE capixaba terá mais de 50 mil hectares.

As Zonas de Processamento de Exportação (ZPE) são áreas de livre comércio que buscam atrair empresas produtoras de bens comercializados com o exterior e empresas prestadoras de serviços conexos à industrialização de mercadorias ou de serviços comercializados ou destinados exclusivamente ao exterior. As ZPEs são consideradas zonas primárias para o controle aduaneiro e são instituídas com o objetivo de fortalecer a balança de pagamentos, reduzir desequilíbrios regionais, atrair investimentos estrangeiros, aumentar a competitividade das exportações brasileiras, disseminar novas tecnologias e promover o desenvolvimento econômico e social do Brasil.

As empresas que optam por se instalar nessas áreas de livre comércio têm acesso a um regime aduaneiro especial, que atualmente é disciplinado pela Lei nº 11.508/2007. Dentre os benefícios conferidos por esse regime, destacam-se a suspensão da cobrança de tributos como Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição ao PIS/Pasep, Cofins e Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), incidentes na aquisição de bens e serviços no mercado interno. Ademais, a Lei nº 11.508/2007 também prevê a dispensa de licenças ou autorizações de órgãos federais, com exceção de questões sanitárias, ambientais e de segurança nacional, de forma a fortalecer a competitividade brasileira no exterior.



A Lei nº 11.508/2007 também assegura o regime aduaneiro especial às empresas instaladas na ZPE pelo prazo de 20 anos, admitindo-se a prorrogação do regime por igual período, desde que aprovado pelo Conselho Nacional das Zonas de Processamento de Exportação (CZPE). Este é o órgão responsável por definir a direção da política das ZPEs, estipular critérios para instalação de empresas, avaliar propostas de criação de novas áreas de livre comércio, dentre outras atribuições.

O Decreto nº 11.735/2023 estabelece que a nova ZPE aguarda apenas a aprovação do alfandegamento pela Receita Federal para entrar em pleno funcionamento. A administração da ZPE privada ficará a cargo do Grupo Imetame, que solicitou a criação desta área especial e já possui um porto na região do Espírito Santo. A oportunidade para entidades privadas proporem a criação de ZPEs surgiu dois anos atrás, com a revisão do artigo 2º da Lei nº 11.508/2007 por intermédio da Lei nº 14.184/2021.

Para o nosso sócio, Filipe Piazzì, “o regime aduaneiro especial próprio das ZPEs oferece vantagens significativas às empresas nelas instaladas, tal como a suspensão de II, IPI, Contribuição ao PIS e Cofins. Nesse sentido, a nova ZPE representa um passo significativo na promoção do comércio exterior e na atração de investimentos para a região, oferecendo um ambiente favorável para o crescimento econômico, a competitividade e o desenvolvimento social e econômico do Espírito Santo e do Brasil. O que segue em plena consonância com a Constituição, a qual estabelece em seu capítulo destinado à Ordem Econômica, que é primado do Estado brasileiro promover a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII). Agora, resta torcer para que a aprovação do alfandegamento da área pela RFB ocorra de forma célere”.

## 9.12. ACORDO ENTRE BRASIL E COLÔMBIA APLICA BENEFÍCIOS TARIFÁRIOS DO ACE 72 PARA IMPORTAÇÃO

Em 20/10/2023, foi publicado o Decreto nº 11.742/2023, que determina a execução do Quarto Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 72 (4PA-ACE72). O principal objetivo desse Protocolo é ampliar os fluxos de comércio e investimento entre o Brasil e a Colômbia. Para isso, os dois países acordaram em conferir tratamento tarifário preferencial aos produtos originários de suas respectivas zonas francas e áreas aduaneiras especiais, segundo as diretrizes do Acordo de Complementação Econômica nº 72. Tal acordo foi firmado, em 2017, entre o Mercosul (Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai) e a Colômbia, com o propósito de criar uma região de livre comércio, eliminando restrições tarifárias e não tarifárias às transações comerciais entre esses países.

Além disso, o ACE 72 foi assinado com o fito de fortalecer o processo de integração da América Latina para alcançar os objetivos previstos no Tratado de Montevideu (1980). O ACE 72 foi promulgado pelo Brasil, por meio do Decreto nº 9.230/2017, e pela Colômbia, mediante o Decreto nº 2.111/2017. Em 28 de julho de 2022, esses dois países assinaram também o Quarto Protocolo Adicional ao ACE 72. Por intermédio desse tratado, os dois países se comprometeram a aplicar o tratamento tarifário previsto no Programa de Liberação Comercial do ACE 72 a todos os produtos originários de zonas francas e áreas aduaneiras especiais em seus respectivos territórios nacionais. Dentre os benefícios do Programa, está a concessão da margem de preferência de 100% para a importação de mais de 6.000 tipos de mercadorias, implicando alíquota efetiva de 0% do Imposto de Importação (II).

As mercadorias comercializadas precisam seguir o Regime de Origem previsto no Anexo IV do ACE 72 para serem abrangidas pelo tratamento tarifário favorecido do Programa de Liberação Comercial. Esse Regime de Origem prevê todas as

normas de “qualificação, declaração, certificação, controle e verificação da origem das mercadorias aplicáveis ao comércio no mercado ampliado, assim como para a expedição direta, sanções e responsabilidades”, e deve ser fielmente cumprido por todos os países signatários do ACE 72. Por isso, em cumprimento do art. 9º do Anexo IV do ACE 72, o Brasil, por intermédio da Receita Federal do Brasil (RFB), exige a apresentação do Certificado de Origem pelos importadores que desejam se beneficiar do tratamento tarifário preferencial. Um exemplo são os Certificados de Origem Digitais (COD) emitidos pela Colômbia e que podem ser apresentados à RFB para comprovar a origem da mercadoria colombiana importada.

Para o nosso sócio, Filipe Piazzzi “esse Protocolo Adicional é uma iniciativa notável que merece elogios, pois, ao conferir tratamento tarifário preferencial aos produtos originários de zonas francas e áreas aduaneiras especiais, ele fortalece o propósito do ACE nº 72 de criar uma região de livre comércio entre o Mercosul e a Colômbia. Além da margem de preferência de 100% para a importação de uma ampla gama de mercadorias, resultando em uma alíquota de 0% do II, relembro que o ACE 72, em seu art. 47, também prevê a isenção do AFRMM sobre a importação de produtos incluídos no acordo. Portanto, o Protocolo é um marco no aprimoramento das relações comerciais entre o Brasil e a Colômbia”.

### **9.13. RFB CRIA A PRIMEIRA CÂMARA RECURSAL DE JULGAMENTO DE PENALIDADES ADUANEIRAS**

Em 26/10/2023, foi publicada a Portaria RFB 371/2023, que instituiu a primeira Câmara Recursal do Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (Cejul). Esse órgão colegiado é composto por membros da Quinta Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil da 2ª Região Fiscal (DRJ02) e julgará impugnações e recursos relativos à aplicação de multas e penas de perdimento de mercadorias, veículos e moeda.

A criação da primeira Câmara Recursal do Cejul resulta das modificações no Decreto-Lei 1.455/1976 pela Lei 14.651/2023, que introduziu uma segunda instância administrativa para julgar recursos atinentes a penalidades aduaneiras, destacadamente em casos que envolvem a pena de perdimento, a sanção de maior gravidade na seara aduaneira. Até então, decisões sobre essa matéria eram tomadas em instância única pelos delegados da Receita Federal, de modo que não havia possibilidade de recurso.

Com base nessa nova legislação, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria Normativa 1.005/2023, que cria o Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (Cejul), no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB). A finalidade do órgão é julgar as impugnações e recursos protocolados em processos administrativos que envolvam penalidades aduaneiras. Conforme dispõe a citada Portaria, as deliberações da Câmara Recursal serão tomadas por maioria simples, e caberá ao Presidente o voto de qualidade.

O Cejul será chefiado por um Auditor-Fiscal e será constituído por três componentes: a Equipe Nacional de Julgamento (Enaj), encarregada do julgamento de primeira instância; as Câmaras Recursais, responsáveis pelo julgamento de segunda instância; e o Serviço de Controle de Julgamento de Processos de Penalidades Aduaneiras (Sejup). Cada Câmara Recursal deverá sempre contar com pelo menos três e no máximo cinco julgadores, liderados por um presidente eleito dentre esses julgadores.

É competência do Secretário Especial da RFB designar os chefes da Cejul, da Enaj e do Sejup, bem como os presidentes das Câmaras Recursais. Ademais disso, segundo consta na Portaria Normativa MF 1.005/2023, a escolha dos julgadores, que é atribuição do Subsecretário de Tributação e Contencioso da Secretaria Especial da RFB, deverá considerar dois critérios: (i) experiência profissional; e (ii) formação acadêmica dos Auditores-Fiscais da RFB.

Além da criação da primeira Câmara Recursal, a recém editada Portaria RFB 371/2023 também instituiu duas Turmas Especiais vinculadas à Quinta Turma ordinária da DRJ02. A criação de turmas especiais como essas é autorizada pela Portaria MF 20/2023 e, nesse caso, ambas serão incumbidas de apreciar em primeira instância, por meio de decisão monocrática, as impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos contra as penas de perdimento e multas aplicadas em seu desfavor. Nota-se, ainda, conforme a Portaria Normativa 1.005/2023, que o Enaj, as Câmaras Recursais e o Sejup irão operar em formato virtual e serão estabelecidos por meio de ato do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil.

Para o nosso sócio, Onofre Batista, “em tese, a criação de instâncias recursais no sistema aduaneiro brasileiro visa aprimorar a transparência e a justiça no processo de julgamento de penalidades. No entanto, preocupações exsurgem no que diz respeito à conformidade do Cejul e de suas câmaras recursais aos padrões internacionais ratificados pelo Brasil. Em março de 2020, o Brasil promulgou a Convenção de Quioto Revisada (CQR/OMA), que assegura o direito de recurso a uma “autoridade independente da administração aduaneira”. No entanto, o Cejul, como um todo, não se ajusta a essa previsão da CQR, pois seus membros, inclusive das câmaras recursais, integram a administração fazendária (que também é a aduaneira), em contraponto à noção de independência apregoada pela Convenção. A Portaria RFB 371/2023, nesse sentido, não deixa de ser um começo, embora tímido. O princípio do interesse nacional vincula o Direito Aduaneiro, mas há ainda o Princípio da Integração, reforçado no pacto de Quioto (CQR/OMA) e o dever de celeridade, eficiência, justiça, estrita legalidade etc. A visão unilateral, por mais bem intencionada que possa ser (e usualmente é), pode levar a um desequilíbrio na busca da solução equilibrada mais acertada. Por isso, a oxigenação proporcionada pelos contribuintes acaba sendo importante em órgãos julgadores. O órgão criado é, assim, menos “julgador”

e mais “conformador às diretrizes superiores”, sem independência adequada para seus membros. Entendo esse como um primeiro e singelo passo... mas ainda falta muito!”

#### 9.14. NOVA PROPOSTA E NOVO PRAZO PARA O REGIME DE DRAWBACK EM SÃO PAULO

O governo do Estado de São Paulo estuda a possibilidade de ampliar o regime aduaneiro de drawback, estendendo isenção do ICMS para abranger a aquisição, no mercado doméstico, de insumos destinados à industrialização para exportação. Paralelamente, destaca-se a determinação de que a isenção do ICMS sobre as importações do exterior realizadas sob o regime de drawback-suspensão, atualmente vigente, valerá somente até o dia 31/12/2024.

A suspensão – ou isenção condicionada – do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente sobre as operações internas de aquisição de insumos destinados à industrialização e à exportação seria a primeira do tipo e favoreceria tanto os contribuintes, quanto os produtores brasileiros de insumos.

Como já explicamos em outras oportunidades, o regime aduaneiro especial de Drawback suspende a incidência dos tributos devidos na aquisição de insumos. A condição imposta para tanto é de que o produto seja exportado dentro do prazo de um ano entre a aquisição e a exportação, conforme o art. 78, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/1966 e o art. 12 da Lei nº 11.945/2009. Ademais, a critério da autoridade fiscal, há a possibilidade de prorrogar este prazo por mais um ano, segundo o art. 4º do Decreto-Lei nº 1.722/1979.

Atualmente, a concessão da isenção do ICMS nas importações realizadas sob o regime de drawback é regida pelo Convênio ICMS 27/90. A primeira cláusula desse convênio possibilita o aproveitamento do benefício, desde que a mercadoria seja empregada ou consumida no processo de industrialização de bem destinado à exportação e seja efetivamente exportada. Até

o momento, esse benefício atinente ao ICMS se aplica somente à importação do exterior de mercadorias. O benefício não abrange aquisições de insumos do mercado doméstico.

Nessa linha, o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto 45.490/2000), no art. 22 do seu Anexo I, prevê expressamente a isenção do ICMS sobre o desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas sob o regime de drawback-suspensão, respeitadas as condições já mencionadas anteriormente: a industrialização e a exportação. Essa isenção instituída pelo Governo paulista ainda não pode abranger as operações domésticas, como inferido das disposições do Convênio ICMS 27/90, que não prevê tal ampliação do drawback no âmbito estadual.

Sendo assim, eventual ampliação do regime de drawback-suspensão para estender a isenção do ICMS às aquisições de insumos do mercado interno demandará alterações do Convênio ICMS 27/90, em respeito à Lei Complementar 24/1975, que estabelece que as isenções do ICMS devem ser concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Ademais disso, no dia 21/12/2022, foi publicado no Diário Oficial do Poder Executivo do Estado de São Paulo, o Decreto 67.383/2022, que, dentre outras medidas, determinou que a isenção do ICMS sobre as mercadorias importadas do exterior, sob o regime de drawback-suspensão, só valerá até o dia 31/12/2024. O texto anterior do Regulamento do ICMS não limitava a vigência do benefício, o que deve despertar a atenção dos contribuintes para que usufruam da política de isenção dentro do prazo estabelecido. O novo decreto instituiu prazo de vigência a partir da adição do §6º ao art. 22 do Anexo I do RICMS, o qual entrou em vigor no dia 16/01.

O sócio nominal do CCBA e coordenador do Time de Direito Aduaneiro, Onofre Batista, ressalta que “o drawback instituído a nível federal já se aplica às aquisições de insumos do mercado doméstico e do exterior, de modo que a ampliação desse

regime aduaneiro no âmbito estadual, para que a isenção do ICMS se aplique às aquisições no mercado interno, é ao mesmo tempo uma tendência e uma necessidade, em favor das exportações brasileiras e da produção nacional de insumos para industrialização. Por essa razão, a Equipe de Direito Aduaneiro do CCBA tem acompanhado as articulações para a ampliação do regime de drawback no âmbito dos Estados e do DF, destacadamente em São Paulo. Esta é uma pauta importante para os contribuintes e para a indústria paulista, por isso torcemos para que os estudos para a implementação da nova política de isenção fiquem prontos ainda em 2023”.

#### 9.15. PORTARIA REGULAMENTA O PROGRAMA REMESSA CONFORME

A Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (COANA) publicou a Portaria COANA nº 130/2023, que dispõe sobre o Programa Remessa Conforme (PRC) para empresas de comércio eletrônico, cuja adesão é voluntária. A portaria traz novos critérios para a obtenção e manutenção da certificação do programa aduaneiro, que visa conferir maior agilidade e previsibilidade ao fluxo do comércio exterior.

O Programa Remessa Conforme está previsto nos arts. 20-A e seguintes da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.737/2017, incluídos pela IN RFB nº 2.146/2023. Segundo a portaria, os contribuintes que optarem pela adesão vão usufruir de alguns benefícios, tais como a priorização no processamento do despacho aduaneiro e na parametrização da DIR (Declaração de Inexistência de Risco), a obtenção do selo oficial do PRC, a divulgação da empresa no site da RFB, e a designação um servidor da Receita, que atuará como um contato direto para esclarecer dúvidas relacionadas aos procedimentos aduaneiros.

Os interessados em aderir ao programa devem passar por um processo de certificação que avalia se o modelo de gestão adotado pela empresa minimiza os riscos com as remes-



sas internacionais. Para obter o certificado, as mercadorias comercializadas deverão conter visivelmente informações de que (i) são provenientes do exterior; (ii) serão objetos da Declaração de Importação; e (iii) estão sujeitas à tributação federal e estadual.

Além destes critérios, a portaria estabelece diversos outros requisitos para a adesão e permanência no Programa, podendo a empresa ser excluída, caso não siga todas as recomendações da Coana. A certificação será revisada a cada três anos e é realizada por meio do Centro Virtual de Atendimento (e-CAC) por meio da apresentação da documentação comprobatória de atendimento aos critérios da Administração.

Um dos critérios previstos no art. 8º da Portaria COANA nº 130/2023 é a necessidade de manter contrato firmado com a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) ou empresa de courier no qual conste a obrigatoriedade de repassar os valores dos impostos cobrados do destinatário para o responsável pelo registro da DIR no Siscomex Remessa, dentre outros pontos. Em que pese o art. 1º da Portaria MF nº 612/2023 tenha indicado que a alíquota do Imposto de Importação incidente sobre os bens integrantes de remessa postal ou de encomenda aérea internacional no valor de até US\$ 50,00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) será de 0%, haverá cobrança do ICMS, o CONFAZ celebrou, em 22 de junho de 2023, o Convênio ICMS nº 81/2023, em que restou consignado que a carga tributária seja equivalente a 17% (dezessete por cento) nas operações de importações realizadas por remessas postais ou expressas.

Para nosso sócio, Onofre Alves Batista Júnior, “a Portaria COANA nº 130/2023 impõe volumosos requisitos para a obtenção do Certificado do Programa Remessa Conforme. O formalismo extremo que vem sendo adotado pela Administração Aduaneira acaba desmotivando os contribuintes a aderirem aos novos programas do governo federal, uma vez que os sujeitam a um controle minucioso por parte da Receita Federal.

A aduana existe em função de uma ampla gama de interesses públicos e privados que se interpenetram no Estado e na sociedade civil, consubstanciando-se no princípio da supremacia do interesse nacional, que rege o Direito Aduaneiro. Como temos defendido, a finalidade precípua da aduana não é o controle, sendo este apenas um instrumento assecuratório da verdadeira finalidade depreendida da Constituição e dos tratados firmados pelo Brasil: a garantia do interesse nacional. O excesso de condições, para além de contrariar o fim pretendido, qual seja, de simplificar as obrigações aduaneiras, ofende os princípios da necessidade, da adequação e da proporcionalidade, que deveriam nortear os atos da Administração Pública.”

## 10.

### LEGISLAÇÕES ESTADUAIS E MUNICIPAIS

#### 10.1. SEF-MG REGULAMENTA PRAZO DECADENCIAL DE CRÉDITO DE ITCD

No dia 21/01/2023, foi publicada pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF-MG) a Resolução nº 5.650 que dispõe sobre a contagem de prazo decadencial na constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD nos casos de inexistência de declaração e sobre o cancelamento do crédito tributário referente ao ITCD, quando este tiver sido constituído em desacordo com a Resolução.

A constituição do crédito de ITCD, proveniente de doação não declarada à SEF, deverá respeitar o prazo decadencial disposto no inciso I do art. 173 do CTN (Código Tributário Nacional). De acordo com este dispositivo, a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário em até 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A Resolução nº 5.650 desvincula da contagem do prazo a data em que a SEF teve ciência da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A Resolução dispõe, ainda, sobre o cancelamento do crédito tributário constituído em desacordo com a forma de contagem do prazo decadencial acima indicada. Nesse caso, caberá a ins-

tauração de um Processo Tributário Administrativo (PTA), que deverá ser encaminhado à Delegacia Fiscal para cancelamento. Este será formalizado por meio de despacho do Delegado Fiscal responsável pelo lançamento. Por fim, o diploma determina que o cancelamento do crédito tributário seja comunicado ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Nosso sócio, Onofre Batista, comenta que “O prazo decadencial se refere ao período de 5 anos em que a Fazenda poderá constituir o crédito tributário. A resolução está em consonância com a decisão do STJ, em sede de repetitivo, no bojo do REsp 1841771 e do REsp 1841798, julgados em 28/04/2021, em que restou firmado, corretamente, o entendimento de que o marco inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte ao que ocorreu a transmissão dos bens. Entendimento diverso, que condiciona o início da contagem ao tempo do conhecimento pelo Fisco, além de violar o princípio da segurança jurídica, contraria o próprio instituto da decadência, na medida em que não haveria prazo certo para o termo inicial.”

## 10.2. MINAS GERAIS PUBLICA NOVO REGULAMENTO DO ICMS

Foi publicado, em edição extra do Diário Oficial do Estado de Minas Gerais de 23 de março de 2023, o Decreto nº 48.589/23 que regulamenta o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

A publicação de um novo Regulamento do ICMS de Minas Gerais teve como objetivo simplificar a legislação tributária estadual por meio de um processo de racionalização, modernização e atualização do texto. De acordo com a SEF-MG, o novo RICMS/MG teve uma redução de 30% do número de palavras: 158.233 a menos; além de uma diminuição do número de anexos, que caiu de 16 para 10.

Destaca-se, como exemplo, a alteração da apresentação das alíquotas do ICMS aplicáveis em Minas Gerais. Estas se encontravam dispersas ao longo de 15 alíneas e 85 subalíneas no antigo RICMS. Na nova versão do regulamento, as alíquotas passam a compor um novo anexo (Anexo I), que as relacionam em uma tabela, com indicação das mercadorias ou serviços para os quais se aplicam, as condições para a sua adoção, assim como o marco temporal da sua eficácia. Essa nova forma de apresentação torna a disposição das alíquotas mais clara e organizada.

O novo regulamento também elimina alguns deveres instrumentais que se tornaram obsoletos em razão da implementação, ao longo dos últimos anos, da Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal) e de documentos fiscais eletrônicos.

O Decreto nº 48.589/23 produz efeitos a partir de 1º de julho de 2023, nos termos de seu art. 192. A ideia é de que o novo RICMS/MG seja conhecido e consultado com antecedência pelo contribuinte do imposto, de modo que possa se organizar, se adaptar e planejar seus negócios e atividades.

Onofre Alves Batista Júnior, sócio nominal do Coimbra, Chaves & Batista Advogados, entende que o novo Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais pode contribuir para a simplificação do dia a dia do setor fiscal das sociedades empresárias. Segundo Onofre Batista: “A complexidade do sistema tributário brasileiro faz com que o Brasil seja um dos países em que mais se gasta tempo cumprindo obrigações acessórias. Qualquer tentativa de simplificação da legislação tributária, portanto, deve ser vista com bons olhos. Além disso, a consolidação em texto único e atualizado da legislação vigente relativa a cada tributo é um dever da Administração Pública, que deve atuar em busca do interesse público e da segurança jurídica”.

### 10.3. SÃO PAULO EXIGE ITCMD SOBRE TRUST ENVOLVENDO BENS NO EXTERIOR

No dia 04/04/2023, foi publicada pela Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo a Resposta à Consulta nº 25.343 sobre a tributação de *trust* pelo ITCMD, envolvendo bens no exterior. Mesmo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a necessidade de lei complementar para instituição do ITCMD sobre heranças e doações no exterior, no bojo do RE nº 851.108/SP (Tema 825 da Repercussão Geral), a Secretaria entendeu pela incidência do imposto sobre a transmissão, por doação, de qualquer bem ou direito localizado no exterior.

No caso em questão, o *trust* foi concebido em dezembro de 2017, em decorrência do aporte de bens por uma empresa estabelecida no exterior com vistas a beneficiar uma pessoa física instituidora e demais beneficiários. Diante desse cenário, a consultante questiona se a transferência de ativos, localizados no exterior, do *trust* aos beneficiários se configura como uma doação sujeita à incidência do ITCMD, nos termos do art. 4º, da Lei nº 10.705/2000.

O questionamento se deveu ao fato de que o STF, no bojo do RE nº 851.108/SP (Tema 825 da Repercussão Geral), reconheceu que a incidência do ITCMD sobre a doação envolvendo ativos no exterior deve ser regulada mediante edição de lei complementar. Na oportunidade, o Tribunal fixou a seguinte tese “*É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional*”.

Contudo, de acordo com a Resposta à Consulta nº 25.343, a transmissão de qualquer bem ou direito adquirido por doação está sujeito à incidência de ITCMD, nos termos da Lei nº 10.705/2000 e do artigo 4º deste diploma legal, que prevê que o imposto incide sobre as doações de doador que se encontra no exterior. Para a Secretaria da Fazenda e Planejamento do

Estado de São Paulo, a norma estadual continua produzindo efeitos já que não foi editada, ainda, uma lei complementar para regulamentar a cobrança. Por isso, segundo o órgão estadual, o ITCMD relativo à doação de bens e direitos, quando realizada por doador com domicílio no exterior a donatário residente em São Paulo, deve ser recolhido por este Estado.

O sócio do CCBA, Onofre Batista, comenta que “a resposta exarada pela Secretaria do Estado de São Paulo reitera a necessidade de regulamentação do *trust*, em âmbito federal, para evitar cobranças inconstitucionais mesmo após a manifestação específica do STF a respeito de sua impossibilidade. Nesse sentido, destaco que encontra-se em tramitação na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 145/2022, de autoria do deputado Eduardo Cury (PSDB/SP), que dispõe sobre a regulamentação aplicável ao *trust*, bem como a sua eficácia e tratamento no país. O *trust* consiste em mecanismo utilizado com frequência para fins de planejamento sucessório familiar. Nesse liame, o Projeto de Lei Complementar, ao regulamentar de maneira uniforme os aspectos tributários ainda não disciplinados por lei complementar, pretende colaborar para o aumento da segurança jurídica em relação à formação dos *trusts*. Cabe ressaltar que diante do atual posicionamento do STF e consoante aos princípios da legalidade estrita, a cobrança do ITCMD, em doação de bens e direitos localizados no exterior, somente poderia ser efetivada após instituição mediante edição de lei complementar.”

#### 10.4. ADICIONAL FECOP EM MINAS GERAIS

Em 29/09/2023, foi sancionada a Lei nº 24.471/23, que reestabelece o adicional de 2% da alíquota do ICMS para o financiamento das ações sociais do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) e do Fundo Estadual de Assistência Social (Feas) em Minas Gerais. O adicional será exigido a partir do dia 01/01/2024 e terá vigência até o dia 31/12/2026, incidindo sobre o rol de produtos considerados supérfluos constante no

art. 12-A da Lei 6.763/75, tais como cervejas, cigarros, armas e refrigerantes.

Os Fundos Estaduais de Combate à Pobreza e suas variações são uma previsão constitucional que advêm do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Este dispositivo dispõe que, para o financiamento de tais fundos, poderá ser instituído um adicional de até dois por cento (2%) na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente sobre produtos e serviços considerados supérfluos.

Recorde-se que o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que os adicionais do ICMS instituídos pelos Estados e pelo Distrito Federal destinados aos Fundos de Combate à Pobreza estão de acordo com as diretrizes constitucionais. Tal entendimento se mostra em consonância com o art. 3º, inc. III, da Constituição Federal, que prevê o objetivo fundamental da República de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Em Minas Gerais, o Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) foi criado pela Lei nº 19.990/2011 com o objetivo de custear programas e ações sociais de erradicação da pobreza e da extrema pobreza. Os beneficiários do FEM incluem municípios, órgãos e entidades da administração pública estadual e municipal, que podem utilizar os recursos para implementar tais programas e ações sociais. O art. 2º dessa lei dispõe sobre a origem dos recursos do FEM e prevê, dentre outras fontes de arrecadação, aquela resultante do adicional de até 2% do ICMS prevista no ADCT da Constituição Federal.

O adicional de 2% do ICMS previsto na Lei Estadual 6.763/75 tinha perdido sua vigência em 31/12/2023, por força do art. 2º do Decreto nº 46.927/2015, conforme consta no Comunicado da Superintendência da Tributação (Sutri) nº 01/23. Agora, por força da recente Lei 24.471/23, a vigência do adicional será reestabelecida a partir do dia 01/01/2024. A alíquota acrescida de 2% incidirá sobre as operações internas que tenham como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do impos-



to, das seguintes mercadorias: (i) cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão; (ii) cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria; (iii) armas; (iv) refrigerantes, bebidas isotônicas e bebidas energéticas; (v) perfumes, águas-de-colônia, entre outros; (vi) alimentos para atletas; (vii) telefones celulares e smartphones; (viii) câmeras fotográficas ou de filmagem e suas partes ou acessórios; (ix) as varas de pesca, entre outros. A maior parte dos recursos arrecadados com o adicional de 2% será alocada para financiar o Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), com foco especial no financiamento do Piso Mineiro de Assistência Social. Além disso, uma parcela mínima de 15% dos recursos provenientes do adicional será direcionada ao Fundo Estadual de Assistência Social (Feas), podendo ser incrementada para 20%, em 2025, e para 25%, em 2026. O Feas, instituído pela Lei Estadual nº 12.227/1996 em Minas Gerais, tem como objetivo garantir e administrar os recursos financeiros destinados às ações de assistência social realizadas pelo Estado mineiro.

O Projeto de Lei (PL) 1.295/23, de iniciativa do governador do Estado, foi aprovado pelo Plenário da Assembleia Legislativa de Minas Gerais (ALMG) em 28/09/2023. A proposta original incluía rações para animais domésticos e produtos de toucador utilizados para a higiene bucal na lista de supérfluos, mas essas mercadorias foram retiradas da lista antes da sanção.

Após a publicação da Lei nº 24.471/23, em 27/12/2023, foi publicado no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais (DOE-MG) o Decreto nº 48.736/23, que regulamenta a lei.

O adicional de alíquota de ICMS também deve ser levado em consideração no cálculo do ICMS-ST (art. 3º, I, 'a', do Decreto n. 48.736/23) e no cálculo do ICMS-DIFAL devidos ao Estado de Minas Gerais (art. 3º, I, 'b').

Para o nosso sócio, Paulo Coimbra, “a EC 31/2000 introduziu alterações significativas ao criar fundos de erradicação da miséria financiados com a receita de impostos. Essa alteração impacta a natureza dos impostos, que passam a se assemelhar

às contribuições especiais. Afinal, a principal diferença entre essas duas espécies tributárias reside na destinação da receita arrecadada. Enquanto a receita dos impostos, em regra, não pode ser vinculada a órgãos, fundos ou despesas específicas, as contribuições especiais são essencialmente finalísticas e sua receita deve ser alocada para propósitos definidos, tais como o financiamento da seguridade social. Paralelamente, a constante relativização dessas distinções entre impostos e contribuições pelo legislador e pelo Supremo Tribunal Federal tem gerado distorções no sistema constitucional tributário.

Além disso, o legislador constituinte agiu de maneira apropriada ao limitar o adicional do ICMS a 2% sobre produtos supérfluos, muitos dos quais prejudiciais à saúde dos consumidores. Nota-se, nesse aspecto, uma semelhança entre o adicional do ICMS reinstituído em Minas Gerais pela Lei Estadual 6.763/75 e o Imposto Seletivo Federal (IS), conhecido como “*sin tax*,” proposto na PEC 45/2019 da Reforma Tributária. O IS da Reforma, tal como o adicional do ICMS em MG, também incidirá sobre a comercialização de bebidas alcoólicas e cigarros. Nesse sentido, é louvável a atuação da ALMG que promoveu a exclusão dos produtos de higiene bucal e rações para animais domésticos da lista de produtos supérfluos sujeitos ao adicional”.

Para a nossa sócia, Marianne Baker, as leis estaduais somente podem instituir o adicional de alíquota de ICMS destinado ao Fundos Estaduais de Combate à Pobreza sobre operações com produtos e serviços que sejam efetivamente supérfluos. Em suas palavras: “o legislador estadual não dispõe de irrestrita liberdade para definir os produtos considerados supérfluos para fins de incidência do adicional de alíquotas do ICMS destinado ao FECOP. Ao contrário, ele deve distinguir produtos supérfluos de produtos essenciais conforme critérios previstos, expressa ou implicitamente, na CRFB/88, à luz de um juízo de razoabilidade”. Ainda de acordo com Marianne, é possível questionar a condição de “supérfluos” atribuída a alguns dos

produtos sobre os quais incidirá o adicional de alíquotas do ICMS do Estado de MG. De qualquer forma, Marianne ressalta a importância de que as empresas estejam atentas para reparametrização de seus sistemas de apuração e recolhimento, a partir de 1º de janeiro de 2024.

#### **10.5. PUBLICAÇÃO E REJEIÇÃO DO CONVÊNIO CONFAZ QUE DISCIPLINA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS NAS OPERAÇÕES EM TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR**

Foi publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 1º de novembro de 2023, o Convênio ICMS n. 174/2023 responsável por disciplinar a transferência de créditos na remessa interestadual de bens e mercadorias em transferência entre estabelecimentos do mesmo titular. O Convênio foi celebrado em observância ao que determinou Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 (ADC 49).

A Corte Suprema, no julgamento do mérito da ADC 49 em 2021, firmou que o ICMS não incide no deslocamento físico de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, tendo em vista a inexistência de alteração da titularidade da propriedade da mercadoria – requisito indispensável para caracterização do fato gerador do imposto estadual.

Ato contínuo, foram opostos embargos de declaração pelo Governador do Estado do Rio Grande do Norte contra decisão de mérito da ADC 49 alegando omissão do julgado quanto à questão do crédito do imposto. Na oportunidade, foi alegado que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos representaria uma hipótese de “não incidência” para fins do art. 155, § 2º, II, da CRFB/88, de modo que implicaria a necessidade de estorno do crédito pelo estabelecimento do remetente e vedação ao direito de crédito pelo estabelecimento destinatário.

No julgamento dos embargos de declaração em abril de 2023, o Supremo Tribunal Federal consignou o entendimento no sentido de que o reconhecimento da não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, não afasta o direito ao crédito da operação anterior. Ademais, fixou que estaria desde logo reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos; ainda que os Estados não disciplinassem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular até o primeiro dia do exercício financeiro de 2024.

O convênio dos Estados e do Distrito Federal que disciplina a transferência de créditos foi celebrado antes de ter sido exaurido o prazo fixado pelo Supremo Tribunal Federal. Segundo o COMSEFAZ, órgão que tem como integrantes os secretários das fazendas estaduais, afirma que o texto final do Convênio é resultado de diálogo com o setor varejista e outros.

Assim, nos termos da cláusula segunda do Convênio, o crédito do ICMS transferido deve ser lançado a débito na escrituração do estabelecimento remetente e a crédito na escrituração do estabelecimento destinatário. O crédito será transferido a cada remessa, mediante indicação do respectivo valor na Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) que a acobertar, no campo destinado ao destaque do imposto. O valor do crédito a ser transferido – e, por conseguinte, indicado no campo da nota fiscal destinado ao destaque do imposto –, é o correspondente à aplicação de percentuais equivalentes às alíquotas interestaduais do ICMS sobre o valor dos bens e mercadorias.

Uma outra preocupação decorrente da decisão de mérito proferida na ADC 49 consistia na possibilidade de alteração das políticas de incentivos fiscais previstas nas legislações estaduais. Isso porque, a modalidade de exoneração tributária de ICMS mais adotada pelas diversas unidades federadas consiste na concessão de crédito presumido de ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular. A não incidência do imposto nessa operação poderia desnaturar os efeitos dos benefícios fiscais já concedidos.

Nesse sentido, a cláusula sexta, II, do Convênio ICMS n. 174/2023 estabeleceu que a sistemática de transferência de crédito não importa no cancelamento ou modificação dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem. Neste caso, ficou consignado que o contribuinte deverá efetuar o lançamento de um débito, equiparado ao estorno de crédito previsto na legislação tributária do Estado que concedeu o benefício fiscal.

No entanto, foi publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 20 de novembro de 2023, o Ato Declaratório n. 44/23, o qual rejeita o Convênio ICMS n. 174/23, em razão de sua não ratificação pelo Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro.

O Convênio ICMS 174/23 dos Estados e do Distrito Federal que disciplina a transferência de créditos foi celebrado antes de ter sido exaurido o prazo fixado pelo STF. No entanto, sua cláusula primeira fixava que a transferência de créditos seria obrigatória para o contribuinte que realizasse operações de remessa de mercadoria em transferência para estabelecimento de mesma titularidade.

Tendo em vista a flagrante inconstitucionalidade de tornar obrigatória a transferência do crédito, o próprio Chefe do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro fez publicar o Decreto Estadual n. 48.799/23 por meio do qual não ratificou expressamente o Convênio ICMS 174/23. Na motivação do Decreto n. 48.799/23, o Governador justificou a não ratificação do convênio segundo o fundamento de que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na ADC 49 garantiram ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado a título de ICMS, sendo esse direito uma faculdade e não uma obrigatoriedade, como previa o Convênio.

A ratificação por todos os Estados e pelo Distrito Federal – ainda que tácita – era condição de validade do Convênio ICMS n. 174/23 previsto em sua própria cláusula oitava. O referido dispositivo do Convênio fixou que o próprio convênio só entraria em vigor a partir da data da publicação de sua rati-

ficação nacional. Assim, por não ter sido ratificado pelo Chefe do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, o Convênio ICMS n. 174/23 não entrou em vigor.

Atualmente, alguns projetos de leis complementares disciplinando a transferência de crédito de ICMS nas remessas interestaduais em transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular estão em trâmite no Congresso Nacional. Entre eles, destacamos o Projeto de Lei Complementar n. 116/2023 (PLP n. 116/23) o qual alteraria a Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir) para fixar operacionalizar a transferência de crédito por meio da atribuição de opção ao contribuinte de equiparar a transferência de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular a uma operação sujeita à ocorrência do fato gerador do imposto.

Segundo Onofre Alves Batista Júnior, sócio do CCBA, “os problemas que surgem decorrem de distorções introduzidas pelos entes federados no tributo, como a concessão de benefícios posteriormente declarados inconstitucionais. Para corrigir uma distorção, o CONFAZ acaba criando outra, fazendo a transferência de créditos na realidade inexistentes para outros Estados. Ou bem se faz isso ou bem se anula o benefício. Foi por questões assim que o ICMS se tornou disfuncional e não mereceu tratamento nas normas gerais nacionais. A obrigatoriedade de transferência de créditos prevista na cláusula primeira do Convênio ICMS 174/23 seria objeto de judicialização, tendo em vista seu flagrante inconstitucionalidade. Espera-se agora que o Congresso Nacional aprove algum dos projetos que disciplinar a transferência de créditos do imposto por meio de lei nacional até o fim deste ano

## **10.6. NOVO CONVÊNIO OBRIGA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS**

Foi publicado em Edição Extra do Diário Oficial da União (DOU) do dia 1º de dezembro de 2023, o Convênio ICMS nº 178/2023, que disciplina a transferência de créditos de ICMS

nas operações interestaduais em transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. O ato normativo foi editado em virtude da rejeição do Convênio ICMS n. 174/23 que disciplinava o mesmo tema.

O novo Convênio ICMS nº 178/23, publicado no dia 1º de dezembro de 2023, mantém a obrigatoriedade da transferência do crédito do imposto nas operações interestaduais em transferências de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Contudo, ele retira a menção à LCP n. 24/75 e a necessidade de ratificação nacional por todos os Estados e pelo Distrito Federal para sua entrada em vigor. Nos termos de sua cláusula oitava, o Convênio entrou em vigor na data de sua publicação do Diário Oficial da União e passará a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024.

Também foram opostos Embargos de Declaração em 30 de novembro de 2023 contra decisão proferida nos autos da ADC 49 em que o embargante requereu à Suprema Corte que solucionasse obscuridade do julgado quanto à obrigatoriedade ou faculdade da transferência do crédito do ICMS nessas operações, i.e., que fosse reconhecido expressamente o direito de aproveitamento dos créditos de ICMS no Estado de origem ou no Estado de destino, a critério do contribuinte.

Segundo Marianne Baker, sócia do CCBA, “a obrigatoriedade da transferência de créditos de ICMS instituída pelo Convênio ICMS n. 178/23 certamente será objeto de judicialização, tendo em vista sua nítida inconstitucionalidade. Espera-se agora que o Congresso Nacional aprove algum dos projetos para disciplinar a transferência de créditos do imposto por meio de lei nacional até o fim deste ano ou que o Supremo Tribunal Federal reconheça o direito dos contribuintes nos embargos declaratórios opostos no âmbito da ADC 49”.

## 10.7. CONFAZ E ESTADO DE SP REGULAMENTAM TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS

Foi publicado no Diário Oficial do Estado de São Paulo (DOE-SP) do dia 26 de dezembro de 2023, o Decreto n. 68.243/23 responsável por internalizar na legislação tributária do Estado de São Paulo o Convênio ICMS n. 178/23 que disciplina a transferência de créditos de ICMS nas operações interestaduais em transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

De acordo com o art. 1º do Decreto, a transferência do crédito de ICMS nessas operações será obrigatória para as remessas interestaduais, conforme Convênio ICMS n. 178/23, e opcional nas remessas internas dentro do Estado de São Paulo.

Caso o contribuinte opte por transferir o crédito de ICMS nas operações internas de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá observar as mesmas disposições previstas no Convênio ICMS n. 178/23 para as operações interestaduais. Ademais, o art. 2º do Decreto fixa que essa opção alcança todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no Estado de São Paulo, devendo a opção ser informada no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência – RUDFTO. A opção produz efeitos pelo período de 12 meses, contados do primeiro dia do mês subsequente ao da lavratura do correspondente termo no RUDFTO.

O ato normativo ainda deixa expresso que a sistemática de transferência de créditos de ICMS decorrentes das operações em transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não acarreta qualquer alteração ou revogação dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de São Paulo (art. 3º). O Decreto n. 68.243/23 entra em vigor em 1º de janeiro de 2024 (art. 4º).

Além do Estado de São Paulo, o CONFAZ também fez publicar no Diário Oficial da União (DOU) do dia 26 de dezembro de 2023, o Convênio ICMS 225/23 responsável por dispor so-



bre a forma de cálculo do ICMS-ST nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

O Convênio ICMS 225/23 alterou o Convênio ICMS 142/18, que fixa as normas gerais relativas ao regime de substituição tributária do ICMS. A metodologia de cálculo do ICMS-ST leva em consideração o ICMS devido pela operação própria do contribuinte remetente. Assim, inexistindo um valor de ICMS devido pela operação própria, em razão da não incidência do imposto nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular – conforme reconhecido pelo STF no julgamento da ADC 49, ainda restava dúvidas sobre como realizar o cálculo do ICMS-ST.

O Convênio ICMS 225/23 resolve essa questão fixando que, na hipótese de transferência promovida entre estabelecimentos do mesmo titular remetente, deve ser deduzido o ICMS destacado na nota fiscal de transferência, nos termos da cláusula quarta do Convênio ICMS n. 178/23.

Ademais, aguarda sanção presidencial o Projeto de Lei Complementar n. 116/2023 (PLP n. 116/23) o qual altera a Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir) para operacionalizar a transferência de crédito por meio da atribuição de opção ao contribuinte de equiparar a transferência de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular a uma operação sujeita à ocorrência do fato gerador do imposto. O prazo para ocorrer a sanção é de 15 dias contados do envio do projeto à presidência da república, nos termos do art. 66, § 3º, da CRFB/88. Neste caso, o prazo para sanção é 03 de janeiro de 2024. Caso o Presidente não sancione o projeto neste período, ele será considerado sancionado tacitamente.

Além disso, também foram opostos Embargos de Declaração em 30 de novembro de 2023 contra decisão proferida nos autos da ADC 49 em que o embargante requereu à Suprema Corte que solucionasse obscuridade do julgado quanto à obrigatoriedade ou faculdade da transferência do crédito do ICMS nessas operações, i.e., que fosse reconhecido expressamente o direito

de aproveitamento dos créditos de ICMS no Estado de origem ou no Estado de destino, a critério do contribuinte.

De acordo com Marianne Baker, sócia do CCBA, o Decreto n. 68.243/23 tornou expressa a aderência feita pelo Estado de São Paulo ao regramento introduzido pelo Convênio ICMS 178/23 acerca da obrigatoriedade da transferência de créditos de ICMS nas remessas interestaduais de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Essa obrigatoriedade, como já foi afirmado anteriormente ([clique aqui](#)), pode vir a ser questionada judicialmente. Ainda segundo Marianne Baker: “a publicação do Convênio ICMS 225/23 diminuiu a insegurança jurídica que se tinha em relação ao cálculo do ICMS-ST nos casos de remessas interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”. Por fim, afirma que a equipe do CCBA está acompanhando atentamente a sanção do PLP n. 116/23 e o julgamento pelo STF, na expectativa de que o Tribunal reconheça o direito dos contribuintes nos embargos declaratórios opostos no âmbito da ADC 49.

## 10.8. MG LANÇA PLANO DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Foi publicada no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais (DOE-MG) do dia 27 de dezembro de 2023, a Lei n. 24.612/23 que institui o Plano de Regularização Tributária do Estado de Minas Gerais com incentivos e reduções especiais para quitação de créditos tributários relativos ao ICMS decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31 de março de 2023. O crédito tributário consolidado poderá ser pago em parcela única ou em até 120 parcelas iguais, mensais e sucessivas, com taxas de desconto que podem chegar até 90% sobre as multas e demais acréscimos legais.

A Lei n. 24.612/23 estabeleceu, no entanto, que a implementação do plano de regularização tributária está condicionada à prévia autorização em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e ratificado

pelos estados. Isso porque, a Constituição da República veda que incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS sejam concedidos unilateralmente por um único Estado ou pelo Distrito Federal. Espera-se que o convênio autorizativo do Estado de Minas Gerais a instituir programa especial de parcelamento de créditos tributários seja celebrado e publicado em breve.

A adesão do contribuinte ao plano deve alcançar totalidade dos créditos tributários vencidos e não quitados de responsabilidade do contribuinte, por núcleo de inscrição, mediante consolidação dos respectivos processos tributários administrativos. No entanto, mediante parecer da Advocacia-Geral do Estado (AGE) e no interesse e na conveniência da Fazenda Pública, o Secretário de Estado de Fazenda poderá excluir algum crédito tributário da consolidação.

Quando aderir ao parcelamento, o contribuinte poderá optar pelo pagamento à vista de débitos específicos e parcelar os demais, desde que alcançada a totalidade dos créditos tributários vencidos e não quitados de responsabilidade do contribuinte. Ademais, a lei delegou ao Poder Executivo a atribuição de, via regulamento, disciplinar o prazo para adesão ao plano, o valor mínimo de cada parcela e outras condições para a concessão do benefício. O regulamento da lei deve ser publicado até o dia 26 de março de 2024.

Além disso, foi fixado que a concessão dos descontos e do parcelamento fica condicionada ao pagamento do crédito tributário exclusivamente mediante moeda corrente, sendo vedada a utilização de precatórios ou quaisquer outros débitos em compensação. Do mesmo modo, a lei estabeleceu que o pedido de ingresso no parcelamento implica o reconhecimento dos créditos tributários nele incluídos, devendo o contribuinte promover a desistência de eventuais ações ou embargos à execução fiscal, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, bem como a desistência de eventuais impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo.

Segundo Onofre Batista, sócio do CCBA, o Plano de Regularização Tributária pode ser uma boa oportunidade para os contribuintes mineiros de quitarem seus débitos com o Estado de Minas Gerais em relação aos quais não haja boa perspectiva de êxito em defesa. Ainda segundo Onofre Batista: “apesar de ser uma boa oportunidade, a lei mineira seria mais atrativa se possibilitasse a quitação de débitos tributários por meio da utilização de saldo credor acumulado de ICMS, ressarcimento de ICMS-ST e direito de creditório veiculado em precatório. Não apenas por meio do pagamento exclusivo em moeda corrente”. Ele destaca ainda ser necessário analisar as condições aplicáveis com cautela antes de realizar a adesão, para que os contribuintes não se comprometam com obrigações que sejam demasiadamente onerosas.

#### 10.9. BH INSTITUI PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Foi publicado no Diário Oficial do Município de Belo Horizonte (DOM-BH) do dia 29 de dezembro de 2023, a Lei n. 11.643/23 que instituiu o Programa Reativa BH, programa de regularização tributária por meio do qual serão concedidos descontos para pagamento de créditos tributários e não tributários em favor do Município de Belo Horizonte vencidos até 31 de agosto de 2023. Os descontos podem chegar a até 100% sobre o valor das multas moratórias, dos juros de mora e dos acréscimos moratórios no caso de pagamento integral à vista.

O interessado pode aderir ao Programa Reativa BH, conforme o caso, mediante o pagamento integral e à vista ou mediante o recolhimento da primeira parcela do parcelamento ou reparcèlement dos créditos devidos, até o 27 de março de 2024.

O programa garante a concessão de descontos para pagamento de créditos inscritos ou não em dívida ativa do Município, ajuizados ou não; que tenham sido objeto de notificação ou autuação ou tenham sido confessados espontaneamente pelo sujeito passivo; e créditos que estejam com saldo de parcelamento cancelado ou em curso.

No caso do pagamento integral e à vista, o programa garante o desconto de 100% sobre o valor das multas moratórias, dos juros de mora e dos acréscimos moratórios. Neste caso, o pagamento deve ser feito em até 90 dias contados da data de publicação do Decreto n. 18.593/23, responsável por regulamentar o Programa Reativa BH. Todavia, o cidadão também pode optar por quitar o débito mediante parcelamento em até 84 prestações mensais com taxas de descontos sobre o valor das multas moratórias, dos juros de mora e acréscimos moratórios que podem chegar até 95%. A taxa de desconto, no caso de parcelamento, é inversamente proporcional ao número de prestações.

O programa também prevê a possibilidade da concessão de desconto sobre os créditos relativos a multas administrativas e penalidades aplicadas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, também conhecidas como deveres instrumentais instituídas pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Cita-se, a título ilustrativo, as multas por não escriturar livros fiscais ou escriturar em desacordo com as normas previstas na legislação tributária municipal.

O valor de cada prestação será obtido mediante divisão do valor da dívida consolidada pelo número de parcelas optada pelo particular, respeitado o valor mínimo de R\$ 50,00 por parcela, para as pessoas naturais, e de R\$ 200,00 por parcela, para as pessoas jurídicas.

Segundo Marianne Baker, sócia do CCBA, “na esteira dos programas de regularização tributária que vêm sendo instituídos pelos demais entes da federação (como a União Federal e o Estado de Minas Gerais), o Município de Belo Horizonte lançou o seu Programa Reativa BH que possibilita que contribuintes em débito com o Município Mineiro quitem suas dívidas com a Fazenda Pública mediante parcelamento e desconto sobre os acréscimos moratórios. O programa pode ser interessante, mas deve ser analisado com cautela para que o

contribuinte não se comprometa com obrigações demasiadamente onerosas, em situações nas quais poderia haver boas chances de êxito em defesa”.

Onofre Batista, sócio do CCBA, acrescenta ainda que “o número de parcelas com a correspondente taxa de desconto deve ser avaliada pelo contribuinte conforme as possibilidades de liquidez”.

## ANEXO 1 – STF

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
EDcl ADC 49	ICMS nas transações de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte	Trata-se de embargos de declaração em que se questiona a possibilidade de aproveitamento e transferência de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) entre estabelecimentos do mesmo titular e a modulação de efeitos.	O Tribunal, por unanimidade, julgou improcedente o pedido formulado na presente ação, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho "ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular", e 13, §4º, da LC 87/1996.	O STF, por maioria (6x5), deu provimento aos EDs, firmando o entendimento de que a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito.

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
ADC84	Elevação das alíquotas do PIS/Cofins sobre receitas financeiras	<p>Trata-se de ADC ajuizada pelo Presidente da República para declarar a constitucionalidade dos arts. 1º, 3º, 1º, e 4º, do Decreto 11.374/2023 - que revogou o Decreto 11.322/2022 - referentes às alíquotas de PIS/Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo. Para os contribuintes, a elevação das alíquotas do PIS e da Cofins, prevista no Decreto nº 11.374/2023, somente poderiam entrar em vigor 90 dias após a sua publicação, em respeito ao princípio da noventena</p>	<p>O Tribunal, por maioria, referendou a concessão da medida cautelar, para suspender a eficácia das decisões judiciais que, de forma expressa ou tácita, tenham afastado a aplicação do Decreto 11.374/2023 e, assim, possibilitar o recolhimento da contribuição para o PIS/Cofins pelas alíquotas reduzidas de 0,33% e 2%, respectivamente, até o exame de mérito desta ação.</p>	-
ADI3.952	Registro especial de empresas tabagistas	<p>Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade, ajuizada pelo Partido Trabalhista Cristão, em que se discute a constitucionalidade do art. 2º do Decreto-Lei nº 1593/77, alterado pela Lei 9.822/99, que prevê o cancelamento do registro especial, a qualquer tempo, caso ocorra o não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB.</p>	<p>Os ministros entenderam que o cancelamento, pela autoridade fiscal, do registro especial das empresas dedicadas à fabricação de cigarros há de atender aos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, precedido: a) da análise do montante dos débitos tributários não quitados; b) do atendimento ao devido processo legal na aferição da exigibilidade das obrigações tributárias; e c) do exame do cumprimento do devido processo legal para aplicação da sanção.</p>	-



Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
ADI 4.273	Suspensão da punibilidade por parcelamento	Discute a inconstitucionalidade dos artigos 67, 68 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e os §§ 1º e 2º do artigo 9º da Lei n. 10.684/2003. Os dispositivos dispõem sobre a extinção ou suspensão da pretensão punitiva do Estado em crimes contra a ordem tributária, na hipótese de parcelamento antes do oferecimento da denúncia.	O Tribunal, por unanimidade, decidiu pela constitucionalidade dos dispositivos, por considerar o direito penal como última medida - última ratio legis, devendo o ordenamento priorizar medidas para a reparação do dano ao erário.	-
ADI 4.395	Exigência do Funnrural aos produtores e à sub-rogação	Trata-se de ADI ajuizada com o intuito de obter declaração da inconstitucionalidade da exigência do Funnrural em relação ao empregador rural/pessoa física (produtores) e à sub-rogação, visto que a legislação prevê que é dever do adquirente reter e recolher o tributo.	O placar do julgamento virtual estava em 6X5 a favor do contribuinte, mas foi suspenso para proclamação do resultado em sessão presencial.	-
ADI 4.785	Constitucionalidade da TFRM de Minas Gerais	Discute a constitucionalidade de lei estadual de Minas Gerais (Lei 19.976/2011), que instituiu a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (TFRM).	O Tribunal decidiu pela constitucionalidade da TFRM, justificada pela proporcionalidade entre o dispêndio de recursos públicos com fiscalização e a quantidade de minério extraída pelo contribuinte.	O Tribunal, por unanimidade, conheceu dos embargos de declaração e negou-lhes provimento.
RE 796.939 (Tema 736)	Multa isolada sobre compensação não homologada	Trata-se de Recurso Extraordinário em que se discute a constitucionalidade da aplicação da multa de 50% sobre o valor do crédito tributário objeto de compensação não homologada pela Receita Federal, prevista no artigo 74, §§ 15 e 17, da Lei n. 9.430/1996.	Foi fixada a seguinte tese: "É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária"	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
ADI 5.363	Créditos presumidos no Estado de Minas Gerais	Trata-se de ADI em que se discute a constitucionalidade de dispositivos do Regulamento de ICMS (RICMS) do estado de Minas Gerais. Os dispositivos estabelecem benefícios fiscais de ICMS condicionados ao estado de origem das mercadorias, privilegiando produtos provenientes de Minas Gerais, sem prévia aprovação do CONFAZ.	O Tribunal, por maioria, conheceu parcialmente da ação direta de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, julgou procedentes os pedidos formulados, para declarar a inconstitucionalidade das expressões "desde que produzidos no Estado" e "produzidos no Estado" presente no Decreto 48.589/2023 do Estado de Minas Gerais (atual Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - RICMS/MG), bem como para dar interpretação conforme a Constituição de modo a afastar qualquer restrição à respectiva aplicação ou aplicação diferenciada baseada na origem dos bens tributados.	Foram opositos Embargos de Declaração em 11/10/2023, mas o julgamento não foi pautado até o momento.
ADI 5.492 e ADI 5.737	Constitucionalidade de dispositivos do Novo Código de Processo Civil	Trata-se de duas ADIs que questionam dispositivos do novo Código de Processo Civil. Em síntese, o pedido é de que nos casos de promoção de execução fiscal e de ajuizamento de demanda contra o Ente Federado, a competência seja definida nos limites territoriais do respectivo Estado ou do Distrito Federal.	A Corte entendeu ser inconstitucional a regra de competência que permitia que os entes subnacionais fossem demandados perante qualquer comarca do país, devendo a fixação do foro restringir-se aos seus respectivos limites territoriais.	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
ADI 15.553	Constitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS e IPI de agrotóxicos	Trata-se de ADI com o intuito de declarar a inconstitucionalidade da (i) cláusula primeira do Convênio CONFAZ nº 100/97, que reduz 60% da base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais de inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas e outros agrotóxicos; (ii) da cláusula terceira, também do Convênio CONFAZ nº 100/97, que permite que os Estados e o Distrito Federal concedam a redução da base de cálculo ou isenção do ICMS em relação a essas mercadorias; e (iii) do Decreto nº 7.660/2011, que concede isenção total do IPI em relação a outros agrotóxicos.	Pautado para 05/02/2024.	-
ADI 17.036	Cessaçao de diferimento ou suspensao de ICMS	Trata-se de açao cujo contribuinte questiona a constitucionalidade dos parágrafos segundo e terceiro da cláusula 21ª do Convênio ICMS 110/07, que determina a cessação de diferimento ou suspensão do imposto nas saídas isentas ou não tributadas de etanol anidro combustível (EAC) ou biodiesel (B100) destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFN) e demais áreas de livre comércio.	O Supremo Tribunal Federal (STF) encerrou o julgamento da ADI 17.036 e declarou a inconstitucionalidade da parte do §2º da cláusula 21ª do Convênio ICMS 110/07 que impedia a suspensão e diferimento do lançamento do ICMS nas vendas de combustíveis (EAC e B100) para a Zona Franca de Manaus (ZFM).	-
ADI 17.066, ADI 17.078 e ADI 17.070	ICMS DIFAL com consumidores finais não contribuintes do imposto	Nas ADIs discute-se a aplicação da regra da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do ICMS com diferencial de alíquota (DIFAL) decorrente de operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto.	O Tribunal, por maioria, decidiu pela constitucionalidade do art. 3º da LC 190/22, assim o diferencial de alíquota (DIFAL) de ICMS com consumidores finais não contribuintes pode ser cobrado pelos estados a partir de 5 de abril de 2022.	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
ADI 7.195	TUSD e TUST na base de cálculo de ICMS	Trata-se de ADI, em que governadores de 11 estados e do Distrito Federal questionam a Lei Complementar nº 194/22, na parte em que estabelece que a TUSD e a TUST não integram a base de cálculo do ICMS.	O Tribunal, por maioria, ratificou a tutela cautelar concedida para suspender os efeitos do art. 3º X, da Lei Complementar nº 87/96, com redação dada pela Lei Complementar nº 194/2022, até o julgamento do mérito desta ação direta.	-
ADI 7.400	Inconstitucionalidade da TRFM no estado do Mato Grosso	Trata-se de ADI em que se discute a constitucionalidade de lei estadual do Mato Grosso (Lei 11.991/2022) que instituiu a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (TRFM).	Foi declarada a inconstitucionalidade da TRFM no Estado do Mato Grosso, fixada a seguinte tese: "1. O Estado-membro é competente para a instituição de taxa pelo exercício regular do poder de polícia sobre as atividades de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento, de recursos minerários, realizada no Estado. 2. É inconstitucional a instituição de taxa de polícia que exceda flagrante e desproporcionalmente os custos da atividade estatal de fiscalização."	-
ADI 2.325, ADI 2.383 e ADI 2.571	Créditos de ICMS com mercadorias destinadas ao ativo permanente, energia elétrica telecomunicações	Discute-se a constitucionalidade dos Arts. 1º e 7º da Lei Complementar nº 102/00, a Lei Kandir (LC nº 87/76). Os dispositivos representam alterações nos critérios de apropriação dos créditos referentes às aquisições de mercadorias para o ativo permanente, na proporção de 1/48, de energia e dos serviços de telecomunicações.	O Tribunal, por unanimidade, julgou as ADIs improcedentes.	"O Tribunal, por unanimidade, entendeu que não ofende a garantia fundamental da não cumulatividade os dispositivos da LC nº 102/00 objeto das ADIs."

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
ADPF 1.004	Cancelamento de créditos de ICMS da ZFM	Trata-se de ADPF em que se questiona a constitucionalidade das autuações do fisco paulista e as decisões administrativas da Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do município de São Paulo, que invalidaram créditos de ICMS de mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus.	Tribunal, por maioria, declarou a inconstitucionalidade de quaisquer atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT) que determinem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais concedidos às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975.	-
ADPF 248	Prazo prescricional para a devolução de tributo inconstitucional	Trata-se de ADPF em que se discute o início do prazo prescricional em ação de repetição de indébito no caso de tributo considerado inconstitucional pela Suprema Corte.	O julgamento foi suspenso em 13/04/2023 e ainda não há previsão de julgamento.	-
ADPF 499, ADI 5.835 e ADI 5.862.	Local de incidência de ISS	Trata-se de julgamento conjunto em que se discutiu o local em que o ISS é devido no caso dos serviços de planos de medicina, administração de fundos e de carteira de cliente, administração de consórcios, administração de cartão de crédito ou débito e de arrendamento mercantil.	O Tribunal decidiu que o local de cobrança do ISS é o município em que se encontra o prestador do serviço.	-
ADPF 984 e ADI 7.191	Compensação por perdas de ICMS de combustíveis	Trata-se de ADPF e de ADI que discutem a homologação da complementação de acordo realizado entre estados e União sobre o valor global da compensação por perdas de ICMS dos combustíveis.	O tribunal, por maioria, homologou o acordo entre a União e os entes estaduais e distrital para encaminhamento ao Congresso Nacional de projeto de lei complementar para o aperfeiçoamento legislativo das Leis Complementares 192/2022 e 194/2022	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
ARE 1.245.097 (Tema 1.084)	Constitucionalidade da lei que delega à esfera administrativa, a avaliação individualizada de imóvel para efeito de cobrança do IPTU	Trata-se de agravo acerca da constitucionalidade do art. 176, I, f, e § 5º, da Lei do Município de Londrina nº 7.303/1997 que delega à esfera administrativa, para efeito de cobrança do IPTU, a avaliação individualizada de imóvel não previsto (PCV) à época do lançamento do imposto.	O Tribunal, por maioria, fixou a seguinte tese: “É constitucional a lei municipal que delega ao Poder Executivo a avaliação individualizada, para fins de cobrança do IPTU, de imóvel novo não previsto na Planta Genérica de Valores, desde que fixados em lei os critérios para a avaliação técnica e assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório”.	-
EDCf ADI 4.411	Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade da cobrança de taxa de incêndio	Trata-se de embargos de declaração para a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade da cobrança de taxa de incêndio em Minas Gerais, prevista em dispositivos da Lei 6.763/1975.	A Corte entendeu que o “combate a incêndios” é um serviço público geral e indivisível, de modo que a sua cobrança deve ser feita por meio de imposto e não de taxa.	O Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da decisão de mérito, para que tenha eficácia a partir da data de publicação da respectiva ata de julgamento (01/09/2020), estando ressaldados (1) os processos administrativos e as ações judiciais pendentes de conclusão até a referida data; (2) os fatos geradores anteriores à mesma data em relação aos quais não tenha havido pagamento.

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
RE 1.072.485 (Tema 985)	Contribuições previdenciárias sobre o Terço constitucional de férias	Trata de recurso extraordinário em que se discute a natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal	O Tribunal, por maioria, decidiu pela constitucionalidade das contribuições sobre o terço constitucional, fixando a seguinte tese: "É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias".	O STF suspendeu todos os processos judiciais e administrativos em tramitação que discutem a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o terço constitucional de férias, até que seja finalizado o julgamento dos embargos de declaração. Ainda não há previsão da data do julgamento.
RE 1.317.982 (Tema 1170)	Juros moratórios nas condenações da Fazenda Pública, em virtude da tese firmada no Tema 810 sobre limite da coisa julgada	Trata-se de recurso extraordinário em que se discute a aplicabilidade dos juros previstos na Lei 11.960/2009, tal como definido no julgamento do RE 870.947 (Tema de Repercussão Geral nº 810), na execução de título judicial que tenha fixado expressamente índice diverso.	O Tribunal, por unanimidade, deu provimento ao recurso extraordinário. Foi fixada a seguinte tese: "É aplicável às condenações da Fazenda Pública envolvendo relações jurídicas não tributárias o índice de juros moratórios estabelecido no art. 1º-F da Lei n. 9.494/1997, na redação dada pela Lei n. 11.960/2009, a partir da vigência da referida legislação, mesmo havendo previsão diversa em título executivo judicial transitado em julgado".	-
RE 1.363.005	Incidência da Contribuição ao Senar sobre receitas de exportação	Trata de recurso extraordinário em que se discute a natureza jurídica da contribuição ao Senar e a aplicação da imunidade constitucional das exportações, previstas no Art. 149 § 2º, I, da Constituição Federal.	O julgamento foi suspenso em 22/05/2023, após pedido de destaque do Min. Alexandre de Moraes. Em seguida, o Ministro cancelou o pedido de destaque, mas o julgamento ainda não foi retomado.	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
RE 1.383.723	Exclusão de créditos do Reintegra do IRPJ/CSLL e do PIS/Cofins	Trata-se de Agravo Interno em Recurso Especial em que se discute se é possível excluir os valores referentes aos créditos recebidos do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra) da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS antes da edição da MP 651/14.	O Tribunal negou provimento ao Agravo Interno, nos termos do voto do ministro Nunes Marques. O ministro proferiu voto desfavorável ao contribuinte, pois entendeu que "dissentar das conclusões alcançadas pelo acórdão regional demandaria a reinterpretção da legislação de regência (Leis n. 12.546/11 e n. 13.043/14), circunstância vedada em sede recursal extraordinária".	-
RE 1.412.069 (Tema 1.255)	Fixação de honorários em valores da causa ou proveito econômicos elevados	Trata-se de recurso extraordinário, interposto pela União, em razão da decisão proferida pelo STJ no Tema nº 1.076, que aplicou o entendimento de que a fixação de honorários advocatícios de sucumbência contra a fazenda pública deveria observar o princípio da equidade, quando o valor da causa ou o proveito econômico for inestimável ou irrisório.	O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Ainda não há previsão para o julgamento de mérito.	-
RE 1.426.271 (Tema 1.266)	Incidência da regra da anterioridade na cobrança do ICMS DIFAL com consumidores finais não contribuintes do imposto	Trata-se de recurso extraordinário, em que se discute a aplicação da regra da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do ICMS com diferencial de alíquota (DIFAL) decorrente de operações interestaduais envolvendo consumidores finais pessoas físicas, não contribuintes do imposto.	O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Ainda não há previsão para o julgamento de mérito.	-



Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
RE 1.436.593	Contribuições previdenciárias sobre stock options	A matéria debatida dispõe sobre a natureza jurídica das stock options (opções de compra de ações) concedidas aos empregados, administradores ou prestadores de serviços, para fins de incidência das contribuições previdenciárias.	O Tribunal, por unanimidade, negou provimento ao agravo, em razão do entendimento de que a matéria é de caráter infraconstitucional.	-
EDcl RE 400.479	Incidência de PIS/COFINS sobre atividade das seguradoras	Trata-se de embargos de declaração em agravo regimental em recurso extraordinário, em que se discute a incidência de PIS/COFINS sobre as receitas de prêmios, visto que o contrato de seguro não envolve venda de mercadorias ou prestação de serviços.	O Tribunal manteve a tese firmada de que a expressão “faturamento” corresponde, como conceito histórico, à “soma das receitas oriundas das atividades empresariais”. Assim, foi decidido que as receitas de prêmios obtidas pelas seguradoras, derivadas de atividades operacionais, têm incidência de PIS e Cofins.	-
RE 565.886 (Tema 79)	Reserva de lei complementar para instituir PIS e Cofins sobre a importação	Discute-se a exigência de lei complementar para instituir contribuição para o PIS e a COFINS sobre a importação, e a possibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 10.865/2004, que ao definir a base de cálculo do PIS e COFINS - importação, criou um conceito de valor aduaneiro específico para essas contribuições.	O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Ainda não há previsão para o julgamento de mérito.	-
Edcl RE 587.108 (Tema 179)	PIS COFINS e aproveitamento de créditos	Discute-se o direito de aproveitamento de créditos calculados com base nos valores dos bens e mercadorias em estoque, no momento da transição da sistemática cumulativa para a não-cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS.	O STF fixou o entendimento de que não viola o princípio da não-cumulatividade a impossibilidade de credimento de despesas ocorridas no sistema cumulativo, pois os créditos são presumidos e o direito ao desconto somente surge com as despesas incorridas em momento posterior ao início da vigência do regime não-cumulativo.	O Tribunal, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração.

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
RE 590.186 (Tema 104)	Incidência de IOF nas operações de mútuo	Trata-se de recurso extraordinário, em que se discute a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sobre as operações de crédito originadas de contrato de mútuo financeiro entre pessoas físicas e/ou jurídicas não pertencentes ao sistema financeiro nacional, portanto, não tendo como participantes instituições financeiras.	O Tribunal, por unanimidade, negou provimento ao recurso extraordinário, fixando a seguinte tese: "É constitucional a incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, não se restringindo às operações realizadas por instituições financeiras."	-
RE 593.544 (Tema 504)	Crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS/COFINS	Trata-se de recurso extraordinário, em que se discute a inclusão do crédito presumido de IPI sobre exportações da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.	O STF, por unanimidade, decidiu que os créditos presumidos de IPI não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS.	-
EDcl RE 607.109 (Tema 304)	PIS/COFINS: creditamento na aquisição de desperdícios, resíduos ou aparas	Trata-se de embargos de declaração opostos para a modulação de efeitos do julgamento do RE 607.109 em que o Tribunal declarou inconstitucional os dispositivos que vedavam a apuração de créditos de insumos recicláveis.	Foi fixada a seguinte tese: "São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/COFins na aquisição de insumos recicláveis".	O julgamento dos embargos de declaração para modulação de efeitos foi suspenso e ainda não há previsão da data do julgamento.
RE 609.096 (Tema 372)	Incidência de PIS/COFINS sobre receitas de instituições financeiras	Trata-se de recurso extraordinário em que se discute a incidência das contribuições ao PIS e a Cofins sobre receitas de instituições financeiras.	Foi fixada a seguinte tese: "As receitas brutas operacionais decorrentes da atividade empresarial típica das instituições financeiras integram a base de cálculo PIS/COFINS cobrado em face daquelas ante a Lei nº 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalva das as exclusões e deduções legalmente prescritas".	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
RE 640.452 (Tema 487)	Caráter confiscatório da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória	Trata-se de recurso extraordinário em que se discute a inconstitucionalidade do art. 78, III, I, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, em virtude do caráter confiscatório, desproporcional e irracional das multas tributárias aplicada à operação que não gerou débito tributário.	O julgamento foi suspenso em 13/11/2023 e ainda não há previsão de retomada do julgamento.	-
RE 647.885 (Tema 732)	Suspensão automática do registro em conselho profissional	Trata-se de embargos de declaração opostos pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) contra a decisão proferida no Recurso Extraordinário 647.885, que declarou a inconstitucionalidade da suspensão automática do registro em conselho profissional.	Foi fixada a seguinte tese de repercussão geral: “É inconstitucional a suspensão realizada por conselho de fiscalização profissional do exercício laboral de seus inscritos por inadimplência de anuidades, pois a medida consiste em sanção política em matéria tributária.”	O Tribunal, por unanimidade, acolheu parcialmente os embargos de declaração para que a ementa do julgado seja devidamente corrigida, para constar a declaração de inconstitucionalidade parcial do art. 37, § 2º, do Estatuto da Advocacia e da OAB, apenas sendo atingida a parte em que faz remissão ao art. 34, XXIII, do referido instrumento normativo (que dispõe sobre a sanção disciplinar de inadimplência de contribuições, multas e preços de serviços devidos à entidade).

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
RE 662.976 (Tema 619)	Aproveitamento, nas operações de exportação, de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao ativo fixo da empresa	Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão que reconheceu o direito creditório de ICMS ao contribuinte referente ao imposto incidente sobre a entrada de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento, indevidamente de existir ou não operação posterior.	O julgamento contava com o placar de 4x2 para negar provimento ao recurso, mas foi interrompido devido ao pedido de destaque do Ministro Luís Roberto Barroso. Ainda não há previsão para a data do julgamento.	-
RE 700.922 (Tema 651)	Contribuição à seguridade social incidente sobre receita bruta de produção rural (Funrural)	Trata-se de recurso extraordinário em que se discute a inconstitucionalidade da contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural) incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, devida pelo empregador rural pessoa jurídica.	Foi fixada a seguinte tese: “É inconstitucional a contribuição à seguridade social a cargo do empregador rural (pessoa jurídica) incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção prevista no artigo 25, I e II, da Lei 8.870/1994, na redação anterior à Emenda Constitucional número 20/1998. É constitucional a contribuição à seguridade social a cargo do empregador rural (pessoa jurídica) incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção prevista no artigo 25, I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei 10.256/2001. É constitucional a contribuição dedicada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) de que trata o artigo 25, § 1º, da Lei 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei 10.256/2001”.	Foram opostos Embargos de Declaração em 13/06/2023, mas o julgamento não foi pautado até o momento.

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
RE 704.815 (Tema 633)	Creditamento do ICMS decorrente da aquisição de bens de uso e consumo empregados em produtos destinados à exportação	Trata-se de recurso extraordinário em que se discute a possibilidade de creditamento, após a Emenda Constitucional 42/03, do ICMS decorrente da aquisição de bens de uso e de consumo empregados na elaboração de produtos destinados à exportação.	Foi fixada a seguinte tese: "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', CF/88 não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação".	-
RE 722.528 (Tema 1.280)	Exigibilidade do PIS/Cofins para previdência privada complementar	Trata-se de recurso extraordinário, em que se discute a constitucionalidade ou não da incidência do PIS e da Cofins sobre os valores recebidos por entidade fechada de previdência complementar (EFPC), a título de contribuições dos participantes, dos aportes da patrocinadora e dos rendimentos auferidos em aplicações financeiras.	O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. O julgamento foi pautado para os dias 09/02/2024 a 16/02/2024.	-
RE 781.926 (Tema 694)	Creditamento de ICMS em operação de aquisição de matéria-prima gravada pela técnica do diferimento	Trata-se de embargos de declaração em recurso extraordinário em que se discute o direito de empresa atacadista distribuidora de combustíveis creditar-se de ICMS nas operações que houver diferimento do pagamento do tributo.	Foi fixada a tese: "O diferimento do ICMS relativo à saída do álcool etílico anidro combustível (AEAC) das usinas ou destilarias para o momento da saída da gasolina C das distribuidoras (Convênios ICMS nº 80/97 e 110/07) não gera o direito de crédito do imposto para as distribuidoras".	-
EDCl RE 816.830 (Tema 801)	Contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta da comercialização de produção rural	Trata-se de embargos de declaração em que se discute a natureza jurídica da contribuição ao Senar como contribuição social geral ou como contribuição de categoria profissional e econômica.	Foi fixada a seguinte tese: "É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01".	O Tribunal, por unanimidade, acolheu em parte os embargos de declaração e alterou a ementa do acórdão para retirar a referência à natureza jurídica do Senar.

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
RE 835.818 (Tema 843)	IRPJ/CSLL sobre benefícios de ICMS	Trata-se recurso extraordinário para suspensão da eficácia do julgamento realizado pelo STJ no Tema Repetitivo nº 1.182. Em síntese, o STJ decidiu que incide IRPJ e CSLL sobre incentivos fiscais de ICMS nas hipóteses em que as empresas descumpram as normas previstas no artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e no artigo 30 da Lei 12. 973/14.	O julgamento foi suspenso pelo pedido de destaque do ministro André Mendonça.	-
RE 882.461 (Tema 816)	ISS em operação de industrialização por encomenda	Discute-se a possibilidade de incidência do ISS em operação de industrialização por encomenda, realizada com materiais fornecidos pelo contratante, quando a operação configurar uma etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria.	O julgamento foi suspenso em razão do pedido de vista do ministro Alexandre de Moraes e ainda não há previsão para retomada.	-
RE 940.769 (Tema 918)	ISS em hipóteses não previstas em Decreto-Lei	Trata-se de recurso extraordinário que discute a possibilidade de a Administração Pública Tributária Municipal de Porto Alegre, exigir ISSQN em hipóteses não previstas no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968 de sociedades de advogados que atuem em seu território.	Foi fixada a seguinte tese: "É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional. "	Os embargos declaratórios foram acolhidos para correção do erro material na ementa do julgado.

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
RE 949.297 e RE 955.227 (Tema 881 e 885)	Limites da coisa julgada em matéria tributária	Os recursos tratam dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a coisa julgada em matéria tributária, em controle concentrado e difuso, respectivamente.	<p>“Foram fixadas duas teses:</p> <p>No Tema nº 885: “as decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo”.</p> <p>No Tema nº 881: “as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”.</p>	Foram opostos embargos de declaração para modulação de efeitos. No entanto, o julgamento dos Eds foi suspenso em 16/11/2023 e, até o momento, não foi reagendado.
SS5.282	Constitucionalidade do voto de qualidade	Trata-se de agravo interno interposto pelo contribuinte contra decisão proferida pelo Min. Luiz Flux, que concedeu a suspensão da segurança em favor da União para garantir o exercício do voto de qualidade pelos Presidentes das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais. A previsão do voto de qualidade constante no Regimento Interno do CARF e no Decreto nº 70-235/72 não foi reconhecida como inconstitucional pela Suprema Corte.	O Tribunal, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno do contribuinte, mantendo a suspensão da segurança em favor da União.	

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
RE 1.452.421 (Tema 1.279)	Modulação de efeitos do Tema 69/STF	Discute-se, à luz do artigo 195, I, b, da Constituição Federal, se a atribuição de efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS alcança qualquer recolhimento efetuado após 15.3.2017, marco temporal da modulação proclamada ao exame do RE 574.706, ou a penas aqueles cuja inclusão do ICMS decorra de fato gerador ocorrido até aquele limite temporal.	O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Ainda não há previsão para o julgamento de mérito.	-
ARE 1.464.347 (Tema 1.288)	TUSD e TUST na base de cálculo de ICMS	Discute a incidência de ICMS sobre a Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição de Energia (TUSD), nos casos de mini e microgeração de energia solar fotovoltaica pela própria unidade consumidora.	O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional, em seu entendimento.	-
RE 636.562 (Tema 390)	Prescrição intercorrente no processo de execução fiscal	Trata de recurso extraordinário em que se discute a constitucionalidade ou não, do artigo 40, §4º, da Lei 6.830/1980, que regula a prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, sob a alegação de que não se trata de matéria reservada à lei complementar.	Foi fixada a tese: "É constitucional o art. 40 da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais LEF), tendo natureza processual o prazo de 1 (um) ano de suspensão da execução fiscal. Após o decurso desse prazo, inicia-se automaticamente a contagem do prazo prescricional tributário de 5 (cinco) anos."	-



Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
AD17-158	DIFAL nas operações com consumidor final não contribuinte	Trata de ADI, em que se discute a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) DIFAL devido nas operações e nas prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do tributo.	Foi fixada a seguinte tese: "É constitucional o critério previsto no § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022, que considera como Estado destinatário, para efeito do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, a quele em que efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou o fim da prestação do serviço, uma vez que conforme a Emenda Constitucional nº 87/2015".	
RE 1.367.071	PIS/COFINS sobre receitas de frete para trading companies	Discute-se a constitucionalidade da incidência do PIS/COFINS sobre receitas obtidas pela venda do serviço de frete para trading companies, para fins de exportação de mercadorias.	O Tribunal afastou a cobrança de PIS/COFINS sobre receitas obtidas pela venda do serviço de frete para trading companies.	O Tribunal, por maioria, negou provimento aos embargos de divergência, e confirmou o acórdão recorrido

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
ADI 4.832	Benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas (Zona Franca de Manaus) sem autorização do Confaz.	Discute-se a constitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária.	O Tribunal, por unanimidade, declarou i) a inconstitucionalidade dos artigos 1º e 3º da Lei 3.830/2012 do Estado do Amazonas (redação original e alterações posteriores); ii) a inconstitucionalidade por arrastamento dos artigos 4º-A, 5º e 7º da Lei 3.830/2012 do Estado do Amazonas, do Decreto 33.082/2013 do Estado do Amazonas e dos artigos 27, 28, 29, 30, 31-A, 32, 33 e 34-A do Decreto 23.994/2003 do Estado do Amazonas; e iii) a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 13 da Lei 2.826/2003 do Estado do Amazonas e do artigo 16 do Decreto 23.994/2003 do Estado do Amazonas, para restringir seu âmbito de incidência às indústrias instaladas ou que venham a se instalar na Zona Franca de Manaus.	-
ADI 5.764	ISS sobre serviços de hospedagem	Discute-se a constitucionalidade da incidência do ISS sobre a hospedagem em hotéis, apart-service condomínios, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres, além da ocupação por temporada com fornecimento de serviço.	O Tribunal, por unanimidade, entendeu que todas as parcelas que integram o preço do serviço de hotelaria compõem a base de cálculo de ISS (inclusive o valor relativo à locação do imóvel, que era questão controversa).	-
ADI 4.784	ISS sobre atividade de franquia e serviços correspondentes	Trata de ADI em que se pleiteia a declaração de inconstitucionalidade dos itens 17.08, 26 e 26.01 da Lei Complementar nº 116/03.	Foi fixada a seguinte tese: "É constitucional a cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a franquia postal".	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
RE 592.616 (Tema 118)	Exclusão do ISS do PIS/Cofins	Trata de recurso extraordinário em que se discute se os valores de ISS integram, ou não, a base de cálculo das contribuições ao PIS e a Cofins.	O julgamento está concluso para o Relator e ainda não foi pautado.	-

## ANEXO 2 – STJ

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
AREsp 1.459.487	ICMS sobre bandeiras tarifárias	Discute-se a incidência do ICMS sobre o valor do adicional de energia elétrica no Sistema de Bandeiras Tarifárias, tendo em vista que os valores estão relacionados ao consumo efetivo da energia elétrica.	A Corte, por maioria, decidiu que o valor adicional do sistema de bandeiras tarifárias integra a base de cálculo do ICMS	-
AREsp 1.492.971	ITBI sobre integralização de imóveis por fundo de investimento.	Discute-se a incidência de ITBI sobre operações de integralização de imóveis por fundos de investimento imobiliário.	A 1ª Turma, por unanimidade, proferiu entendimento desfavorável ao contribuinte, no sentido de que a operação configura transferência a título oneroso da propriedade de imóveis, o que caracteriza o fato gerador do ITBI, conforme o artigo 35 do Código Tributário Nacional.	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
AREsp 1.643.662	ICMS na base de cálculo da CPRB	Discute-se se o ICMS integra a receita bruta e, conseqüentemente, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal prevista nos artigos 7º e 8º da Lei n. 12.546/2011 (CPRB).	Foi fixada a seguinte tese: "É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB."	-
EAREsp 1.775:781	Crédito de ICMS sobre aquisição de produtos intermediários	Discute-se o direito de aproveitamento de créditos de ICMS relativos à aquisição de insumos intermediários que sofram alterações como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, independentemente de o consumo ocorrer de forma instantânea.	A 1ª Seção, por unanimidade, deu provimento aos embargos do contribuinte, considerando válido o aproveitamento de créditos de ICMS sobre a aquisição de produtos intermediários, desde que comprovada a essencialidade e a relevância do insumo para a atividade-fim.	-
EAREsp 2.025:237	Expedição de certidão de regularidade fiscal a filiais	Discute-se se a existência de débito de uma filial impede a expedição de certidão de regularidade fiscal em favor da matriz e vice-versa.	A 1ª Seção do STJ, por unanimidade, uniformizou o entendimento de que uma filial não possui direito a certidão de regularidade fiscal, caso exista dívida da matriz ou de outra filial da mesma pessoa jurídica.	-
EREsp 1.163.020, REsp 1.692.023, REsp 1.699.851, REsp 1.734.902, e REsp 1.734.946 (Tema 986)	Inclusão das tarifas TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS	Discute-se a inclusão, na base de cálculo do ICMS, dos valores pagos a título de Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e de Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) de energia elétrica.	O julgamento havia sido pautado para o dia 13/12/2023, mas foi adiado sem previsão para retomada	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
REsp 1.002.501	IRPJ/CSLL sobre juros de mora	Trata-se de Recurso Especial interposto por contribuinte, em que se discute a não incidência de IRPJ e CSLL sobre os juros de mora decorrentes do inadimplemento de contratos, por possuírem natureza de lucros cessantes.	A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por unanimidade, manteve a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os juros moratórios recebidos por um contribuinte em virtude de descumprimento contratual.	-
REsp 1.138.695	IRPJ/CSLL sobre Selic no levantamento de depósitos judiciais.	Discute-se a cobrança de IRPJ e de CSLL sobre valores referentes aos juros pela taxa SELIC incidentes quando houver a devolução dos depósitos judiciais.	A 1ª Seção do STJ, por unanimidade, reconheceu que os juros possuem natureza remuneratória e estão sujeitos à incidência de IRPJ e CSLL.	-
REsp 1.551.761	Utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de empresa sucedida para liquidação de juros e multa referentes a débitos fiscais	Discute-se a possibilidade de utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL de empresa sucedida para a liquidação dos juros moratórios e multas sob a responsabilidade da sucessora, nos termos do § 7º, do art. 1º da Lei 11.941/2009 (REFIS).	A 2ª Turma, por unanimidade, proferiu decisão favorável a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de empresa sucedida para liquidação de juros e multa referentes a débitos fiscais.	-
REsp 1.652.412	"IOF-crédito sobre a remessa de recursos financeiros para o exterior, através de contratos de mútuo"	Discute o direito da impetrante de não recolher aos cofres públicos o IOF-Crédito sobre a remessa de recursos financeiros para o exterior, através de contratos de mútuo.	A 2ª Turma, por unanimidade, decidiu pela possibilidade de incidência de IOF-Crédito. Segundo os ministros, o STF já decidiu na ADI 1763 que "nada há na Constituição Federal, ou no próprio Código Tributário Nacional, que restrinja a incidência do IOF sobre as operações de crédito realizadas por instituições financeiras".	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
REsp 1.660.349	IPI sobre transporte entre estabelecimentos do mesmo grupo	Discute-se a incidência do IPI sobre a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor.	A 2ª Turma decidiu pela incidência do IPI em produtos importados ou adquiridos no mercado interno entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.	-
REsp 1.660.671	Cláusula de impenhorabilidade: todo ativo financeiro ou somente os da caderneta de poupança	Discute-se a possibilidade de enquadramento dos valores mantidos em conta corrente na regra de impenhorabilidade do artigo 833, inciso X, do CPC.	Pautado para 07/02/2024	-
REsp 1.708.819	Concomitância de multas	Discute-se a impossibilidade de aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício.	A 1ª Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso do contribuinte, decidindo pela impossibilidade de concomitância de multas isoladas e de ofício.	-
REsp 1.767.631 e 1.772.470 (Tema 1.008)	ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL	Discute-se o ICMS integra a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) na apuração pelo regime do lucro presumido.	Foi fixada a seguinte tese: "O ICMS compõe a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados na sistemática do lucro presumido".	-
REsp 1.787.614	Fixação de preços de transferência pelo método Preço de Revenda Menos Lucro (PRL)	Discute a legalidade da IN/RFB nº 243/Oz, que trata da definição do preço de transferência conforme o método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL).	A 2ª Turma, por unanimidade, decidiu pela legalidade da IN RFB 243/Oz, pois esta teria consubstanciado a correta interpretação do art. 18 da Lei 9.430/96, não implicando majoração indevida de tributos.	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
REsp 1.836.082	Inclusão dos descontos condicionais na base de cálculo do PIS/COFINS.	Discute se os descontos acordados com fornecedores, conhecidos como bonificações, podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/COFINS.	A 2ª Turma, por unanimidade, firmou o entendimento de que os descontos concedidos por fornecedores, ainda que condicionados a uma contra-prestação, não constituem receita para os varejistas, de forma que não devem compor a base de cálculo das contribuições.	-
REsp 1.894.741 (Tema 1.093)	Creditação do PIS e da COFINS no regime monofásico	Discute a possibilidade de empresas sujeitas ao regime monofásico de tributação podem tomar créditos de PIS/COFINS.	O STJ não admitiu o recurso do contribuinte, mantendo a seguinte tese firmada: "É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003)."	-
REsp 1.896.678 e REsp 1.958.265	ICMS-ST na base de cálculo do PIS/COFINS	Discute a possibilidade de exclusão da parcela correspondente ao ICMS-ST, recolhido antecipadamente pelo substituto, da base de cálculo do PIS/COFINS.	Foi fixada a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva".	-
REsp 1.898.532 e REsp 1.905.870 (Tema 1.079)	Legalidade do teto de 20 salários mínimos para a base de cálculo de contribuições para fiscais	Discute a legalidade da aplicação do limite de 20 salários mínimos à base de cálculo de contribuições para fiscais arrecadadas por conta de terceiros.	O julgamento foi suspenso, devido a pedido de vista do Min. Mauro Campbell, sem previsão para o retorno	-



Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
REsp 1.902.610 (Tema 1.184)	CPRB no ano-calendário de 2018	Discute o direito do contribuinte de recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta ("CPRB") durante todo o ano-calendário de 2018.	Foi fixada a seguinte tese: "(i) A regra da irretroatividade da opção pela CPRB prevista no art. 9º, §13, da Lei nº 12.546/2011 destina-se apenas ao beneficiário do regime, e não à Administração; e (ii) A revogação da escolha de tributação da contribuição previdenciária pelo sistema da CPRB, trazida pela Lei nº 13.670/2018, não feriu direitos do contribuinte, tendo em vista que foi respeitada a anterioridade nonagesimal."	A Primeira Seção, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração opostos pelo contribuinte.
REsp 1.914.902, REsp 1.944.757 e REsp 1.961.835 (Tema 1.134)	Responsabilidade do arrematante pelos débitos tributários de imóvel leiloado	Discute se o arrematante de imóvel leiloado é responsável pelos débitos tributários relativos aos impostos e taxas constituídos antes da arrematação do imóvel, em consequência de previsão em edital público de leilão	O julgamento foi adiado no dia 22/11/2023. Não há previsão para a retomada.	-
REsp 1.945.110 e REsp 1.987.158 (Tema 1.182)	Benefícios de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ/CSLL	Discute a possibilidade de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores relacionados aos benefícios fiscais de ICMS (redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento).	O Tribunal decidiu, por unanimidade, que a incidência IRPJ/CSLL sobre os resultados obtidos com os benefícios de ICMS concedidos pelos estados, salvo quando observadas as normas previstas no artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e no artigo 30 da Lei 12.973/14. Estas normas estipulam que tais subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros.	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
REsp 1.974.197, REsp 2.000.020, REsp 2.003.967 e REsp 2.006.644 (Tema 1.170)	Incidência de contribuição previdenciária sobre 13º proporcional referente ao aviso prévio indenizado	Discute a legalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre 13º proporcional referente ao aviso prévio indenizado.	O julgamento foi suspenso, devido a pedido de vista do Ministro Gurgel de Faria, sem previsão para retorno.	-
REsp 2.006.663, REsp 2.019.320 e REsp 2.021.313 (Tema 1.187)	Momento da aplicação da redução dos juros moratórios nos casos de parcelamento	Discute o momento da aplicação da redução dos juros moratórios, nos casos de quitação antecipada, parcial ou total dos débitos fiscais objeto de parcelamento, conforme previsão do art. 1º da Lei 11.941/2009	Foi fixada a seguinte tese: "Nos casos de quitação antecipada, parcial ou total, dos débitos fiscais objeto de parcelamento, conforme previsão do art. 1º da Lei 11.941/2009, o momento de aplicação da redução dos juros moratórios deve ocorrer após a consolidação da dívida, sobre o próprio montante devido originalmente a esse título, não existindo amparo legal para que a exclusão de 100% da multa de mora e de ofício implique exclusão proporcional dos juros de mora, sem que a lei assim o tenha definido de modo expresse."	-
REsp. 1.879.952, EREsp. 1.959.571, REsp.2.072.621, e REsp 2.075.758	Crédito de PIS/Cofins sobre ICMS-ST.	Discute a possibilidade de creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituído, a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST).	Os recursos foram afetados ao rito dos recursos Repetitivos. Até o momento, não há previsão da data de julgamento.	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
REsp 2.02.6.473	Amortização de ágio interno e empresa veículo	Discute amortizações de ágio da reorganização societária da empresa Cremer S.A. A empresa realizou deduções de IRPJ e CSLL oriundos da aquisição de participações societárias avaliadas por valor superior ao valor patrimonial da empresa, em seguida, houve uma incorporação reversa, retornando a empresa aos mesmos acionistas originais.	O Tribunal, por unanimidade, validou a amortização de ágio. Para o ministro relator, a mera existência de uma empresa veículo não impediria a amortização do ágio. Ainda, a formação de um ágio interno, entre empresas do mesmo grupo econômico, não era proibida até a Lei 12.973/14. Assim, no caso objeto do julgamento, ainda não estava vigente a referida vedação.	-
REsp 2.005.029, REsp 2.005.087, REsp 2.005.289, REsp 2.005.567, REsp 2.023.016, REsp 2.027.411, e REsp 2.027.413 (Tema 1.174)	Contribuição patronal sobre descontos de vale-transporte, vale-refeição e plano de assistência à saúde odontológico, dentre outros.	Possibilidade de excluir as seguintes verbas da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal e das contribuições destinadas a terceiros e ao SAT/RAT: a) valores relativos à contribuição previdenciária do empregado e do trabalhador avulso e ao imposto de renda de pessoa física, retidos na fonte pelo empregador; b) parcelas retidas ou descontadas a título de coparticipação do empregado em benefícios, tais como: vale-transporte, vale-refeição e plano de assistência à saúde ou odontológico, dentre outros.	Até o momento, não há previsão da data de julgamento.	-



Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
REsp 2.034.975. REsp 2.034.977 e REsp 2.035.550 (Tema 1.191)	Restituição ou compensação de valores pagos a maior a título de ICMS, no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo e efetiva da operação for inferior à presumida.	Necessidade de observância, ou não, do que dispõe o artigo 166 do CTN nas situações em que se pleiteia a restituição/compensação de valores pagos a maior a título de ICMS no regime de substituição tributária para frente quando a base de cálculo e efetiva da operação for inferior à presumida	Os recursos foram afetados ao rito dos recursos repetitivos. Até o momento, não há previsão da data de julgamento.	-
REsp 2.058.838	Substituição de penhora de imóveis por seguro-garantia	Discute-se a possibilidade de substituição da penhora sobre bens imóveis por seguro garantia na execução fiscal, nos termos da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/1980).	A Segunda Turma fixou o entendimento de que a substituição da garantia da execução fiscal por fiança bancária ou seguro garantia não pode ser feita exclusivamente por conveniência do devedor, quando a Fazenda Pública recusa em detrimento de dinheiro.	Os embargos de declaração foram rejeitados.
REsp 2.088.361	Dedução do PAT do IRPJ	Discute a ilegalidade do Decreto nº 10.854/21, que limitou a dedução do PAT aos trabalhadores de até cinco salários-mínimos e devendo abranger a parcela do benefício de até um salário-mínimo	A Segunda Turma, por unanimidade, proferiu decisão desfavorável à Fazenda, ao entender pela ilegalidade do art. 186 do Decreto nº 10.854/21	-
REsp 2.089.441	Exclusão do ICMS-DIFAL da base de cálculo do PIS/COFINS	Exclusão do ICMS-DIFAL, incidente nas vendas interestaduais, da base de cálculo do PIS/COFINS, à luz do entendimento do STF proferido no Tema 69/STF.	O Tribunal negou provimento ao recurso, por entender que se trata de matéria constitucional.	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
REsp 2.092.417, REsp 2.093.785 e REsp 2.094.124	Exclusão da SELIC da base de cálculo do PIS/COFINS	Os recursos discutem a cobrança da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre os valores de juros e de correção monetária pela Taxa SELIC acrescidos ao valor de indébitos tributários.	A Segunda Turma fixou o entendimento de que os valores decorrentes da aplicação da taxa Selic na restituição do indébito tributário devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.	-
RMS 38.041	Creditamento de ICMS de benefícios fiscais sem autorização do Confaz	Discute a possibilidade de aproveitamento, no estado destino, de créditos de ICMS-ST, quando há concessão de benefício fiscal no estado de origem sem prévia autorização do Confaz.	Após o julgamento do Tema 490 pelo STF foi realizado juízo de retratação pelo STF, que entendeu que o estado de Minas Gerais pode impedir o aproveitamento de créditos de ICMS em caso de benefício concedido por outro estado sem a autorização do Confaz	-
REsp1986304, REsp1996013, REsp1996014, REsp1996685, e REsp1996784 (Tema 1160)	IRPJ e CSLL sobre a correção monetária das aplicações financeiras	Discute a possibilidade de incidência do IRRF e da CSLL sobre o total dos rendimentos e ganhos líquidos de operações financeiras, ainda que se trate de variações patrimoniais decorrentes de diferença de correção monetária.	Foi fixada a seguinte tese: "O IR e a CSLL incidem sobre a correção monetária das aplicações financeiras, porquanto estas se caracterizam legal e contabilmente como Receita Bruta, na condição de Receitas Financeiras componentes do Lucro Operacional."	-
REsp1995437 REsp 2004478 (Tema 1164)	Incidência de contribuição previdenciária sobre auxílio alimentação pago em pecúnia.	Discute a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia.	Foi fixada a seguinte tese: "Incide a contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia."	-

Numeração	Palavras-chave	Descrição	Resultado/Tese fixada	Resultado de julgamento de recurso após a análise do mérito
REsp1944899 REsp1961642 REsp1944707 (Tema 1141)	Sujeição de Precatórios e RPV à prescrição quinquenal.	Discute se é prescritível a pretensão de expedição de novo precatório ou RPV, após o cancelamento da requisição anterior, de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei 13.463, de 06/07/2017.	Foi fixada a seguinte tese: "A pretensão de expedição de novo precatório ou requisição de pequeno valor, fundada nos arts. 2º e 3º da Lei 13.463/2017, sujeita-se à prescrição quinquenal prevista no art. 1º do Decreto 20.910/32 e tem, como termo inicial, a notificação do credor, na forma do § 4º do art. 2º da referida Lei 13.463/2017."	-



 editoraletramento  
 editoraletramento.com.br  
 editoraletramento  
 company/grupoeditorialletramento  
 grupoletramento  
 contato@editoraletramento.com.br  
 editoraletramento

 editoracasadodireito.com.br  
 casadodireitoed  
 casadodireito  
 casadodireito@editoraletramento.com.br

 GRUPO ED.  
**LETRAMENTO**