

EDIÇÃO 99

RADAR SF

ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS:

- Contribuintes podem optar por equiparar as operações de transferência de mercadorias às operações tributadas

DECISÕES PROFERIDAS EM PROCESSOS JUDICIAIS:

- STF modula os efeitos de sua decisão e valida cobranças de contribuição previdenciária sobre terço de férias a partir de 15.09.2020
- STJ entende que exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS vale a partir de 15.03.2017
- TJSP autoriza utilização de créditos acumulados de ICMS para garantia de Execução Fiscal

DECISÕES PROFERIDAS EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS:

- CSRF reconhece competência da RFB para fiscalizar operações de PPE
- CARF aprova súmula sobre incidência de contribuição previdenciária sobre PLR paga a diretores não empregados
- CARF desconsidera FII e tributa aluguéis no nível do cotista pessoa física
- CARF publica decisões divergentes sobre cálculo de ganho de capital de não-residente
- CARF afasta glosa de despesas financeiras incorridas no contexto de compra alavancada
- TIT/SP reconhece créditos de ICMS na aquisição de sacolas plásticas
- RFB decide sobre isenção de PIS e COFINS sobre receitas de exportação de serviços de produção de vídeos
- RFB afasta tributação favorecida nas importações realizadas por empresas comerciais importadoras por conta e ordem de terceiros

ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

Contribuintes podem optar por equiparar as operações de transferência de mercadorias às operações tributadas

O Congresso Nacional derrubou o veto presidencial que tinha inviabilizado a equiparação das operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular às operações tributadas, para fins de transferência do crédito.

Não é de hoje que os contribuintes discutem a possibilidade de tributação das operações de transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular pelo ICMS. Após diversas decisões judiciais favoráveis dos tribunais, o STF declarou a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da LC nº 87/96 na ADC nº 49.

No final de dezembro de 2023, foi publicada a Lei Complementar nº 204/23 que alterou a Lei Kandir para dispor que:

- i.** não se considera ocorrido o fato gerador do imposto nas operações de transferência de mercadoria para outro estabelecimento de mesma titularidade; e
- ii.** fica assegurado a manutenção dos créditos de ICMS em relação às operações e prestações anteriores.

Ao promulgar a lei, o Presidente da República vetou a possibilidade de equiparação das operações de transferência às operações tributadas, sob a justificativa de que a proposição legislativa seria contrária o interesse público, pois traria insegurança jurídica, tornaria mais difícil a fiscalização tributária e elevaria a probabilidade de ocorrência de evasão.

Buscando atender pleito dos contribuintes, facilitar a operacionalização de transferência dos créditos fiscais de um para outro estabelecimento, atender as legislações estaduais atualmente vigentes e evitar novas discussões judiciais, o Congresso Nacional derrubou o veto presidencial, permitindo que os contribuintes optem por continuar tratando tais operações como sujeitas à tributação do ICMS.



DECISÕES PROFERIDAS EM PROCESSOS JUDICIAIS

STF modula os efeitos de sua decisão e valida cobranças de contribuição previdenciária sobre terço de férias a partir de 15.09.2020

O STF concluiu o julgamento dos embargos de declaração opostos no RE nº 1.072.485, que discute a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias usufruídas.

Em 2020, a Suprema Corte validou a cobrança e, com isso, promoveu alteração no panorama jurisprudencial a respeito do tema, uma vez que o STJ, até então, tinha entendimento consolidado no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.

Foi essa modificação de jurisprudência que justificou os embargos de declaração opostos no Recurso Extraordinário: o objetivo dos contribuintes era, em resumo, assegurar que o novo entendimento, sedimentado pelo STF, produzisse efeitos, apenas, a partir da fixação da tese de repercussão geral, de forma que a contribuição só pudesse ser exigida a partir de 15.09.2020 (data da publicação da ata do julgamento de mérito do RE nº 1.072.485).

Em recente julgamento, esse pleito foi acolhido. Embora o acórdão dos embargos de declaração ainda não tenha sido publicado, o resultado do julgamento já foi proclamado. Os Ministros decidiram atribuir efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento (15.09.2020), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

STJ entende que exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS vale a partir de 15.03.2017

O STJ decidiu, sob a sistemática dos Recursos Especiais Repetitivos, que o ICMS-ST não compõe a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva (Tema Repetitivo nº 1.125). A tese foi fixada em sessão de julgamento realizada ainda em 13.12.2023.

À ocasião, a Corte Superior se baseou na tese de repercussão geral fixada pelo STF quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 69 (*Exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS*), para concluir que, ao ICMS recolhido sob a sistemática da substituição tributária, não poderia ser dado tratamento distinto daquele atribuído ao imposto apurado e recolhido em situações ordinárias (*i.e.* sem substituição tributária).

O primeiro acórdão do STJ, no entanto, não foi totalmente claro quanto o termo inicial de produção de seus efeitos, o que ensejou a oposição de embargos de declaração – julgados no final do mês de junho deste ano.

Na sessão de julgamento do dia 20.06.2024, o STJ esclareceu que a tese firmada no Tema Repetitivo nº 1.125, por se basear integralmente no que foi decidido anteriormente pelo STF, também produz efeitos a partir da data fixada pela Suprema Corte no julgamento do Tema nº 69 como marco da modulação dos efeitos: **15.03.2017**.

Portanto, o STJ definiu que a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da contribuição PIS e COFINS vale a partir de 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas que estavam em curso até a referida data.

TJSP autoriza utilização de créditos acumulados de ICMS para garantia de Execução Fiscal

A 4ª Câmara de Direito Público do TJSP autorizou que a penhora, determinada para fins de garantia de Execução Fiscal de ICMS, recaísse sobre créditos acumulados oferecidos pela empresa executada mediante comprovação de indisponibilidade de outros ativos para fazer frente aos débitos.

Intimada acerca da Execução Fiscal, a empresa, inicialmente, ofertou os créditos acumulados e requereu que eles fossem aceitos como garantia da Execução Fiscal, pois **(i)** o próprio Estado de São Paulo havia reconhecido e validado a existência de tal direito creditório; **(ii)** a legislação de São Paulo equipara os créditos acumulados de ICMS a dinheiro, admitindo, inclusive, a liquidação de débitos fiscais por meio do uso de tais créditos; e **(iii)** o contribuinte não dispunha de outros meios para garantir a Execução Fiscal e, com isso, viabilizar o exercício do seu direito de defesa, oferecendo Embargos de Devedor.

Intimada a se manifestar sobre o pleito do contribuinte, a Fazenda do Estado de São Paulo rejeitou os créditos, sob a alegação de que a oferta de tal ativo não obedeceria a ordem legal de preferência, prevista na Lei de Execuções Fiscais. O Juiz, em primeira instância, acolheu os argumentos da Fazenda e indeferiu o pedido da empresa de aceitação dos créditos como garantia do executivo fiscal.

O contribuinte recorreu ao TJSP, que deu provimento ao Agravo de Instrumento para *“determinar que a penhora recaia sobre os créditos acumulados de ICMS”*. O acórdão afirma que o contribuinte fez prova suficiente de que sua situação econômico-financeira impossibilitava o oferecimento de outros bens de maior liquidez (como o depósito judicial do montante integral), bem como que, nesse contexto, eventual recusa, por parte da Fazenda, de bem ou ativo ofertado pelo contribuinte deveria ser devidamente justificada.

DECISÕES PROFERIDAS EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

CSRF reconhece competência da RFB para fiscalizar operações de PPE

A 2ª Turma da CSRF analisou a possibilidade de a administração tributária avaliar a natureza jurídica de contratos de pré-pagamento de exportações (PPE) contraídos por empresas brasileiras para fins da aplicação da alíquota zero do IRRF sobre os juros. Por maioria de votos, a turma entendeu que o Banco Central do Brasil (BACEN) não detém exclusividade de competência para reconhecer a natureza jurídica da operação de PPE para fins tributários (Acórdão 9202-011.182).

A operação de PPE é definida pela regulamentação do BACEN como a captação de recursos externos em adiantamento a futuras exportações de bens ou serviços que serão realizadas em pagamento à dívida contraída. Uma vez que os recursos sejam efetivamente utilizados no financiamento das exportações, os juros remetidos ao exterior ficam sujeitos à alíquota zero do IRRF. Na ausência de embarque das mercadorias ao exterior, o imposto é devido à alíquota de 25%.

No caso, o contribuinte celebrou contratos de PPE com sua *trading* localizada no exterior e, de acordo com o fisco, não teria utilizado os recursos recebidos para financiar as suas exportações, desvirtuando a operação.

A autuação foi mantida pelo CARF e, no recurso proposto perante a CSRF, o contribuinte alegou que *(i)* à época da lavratura do auto de infração, os PPEs ainda estavam vigentes e, portanto, a obrigação ainda poderia ser adimplida pela empresa, *(ii)* a autoridade fiscal não teria como comprovar que os recursos recebidos não tinham sido utilizados no financiamento das exportações, e *(iii)* o BACEN seria o órgão competente para reconhecer a natureza jurídica das operações de PPE.

A CSRF manteve a decisão desfavorável ao contribuinte. Entendeu-se que o BACEN não teria competência para fiscalizar questões tributárias, cabendo à autoridade fiscal avaliar se o financiamento

recebido teria atingido seu objetivo, para fins da aplicação da alíquota zero do IRRF sobre os juros. Decisão similar foi adotada no Acórdão 9202-003.487.



CARF aprova súmula sobre incidência de contribuição previdenciária sobre PLR paga a diretores não empregados

Em junho de 2024, a 2ª Turma da CSRF aprovou a Súmula nº 195, que contém o seguinte enunciado: *“Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias”*.

Com a aprovação, a Súmula deverá ser observada nas decisões do CARF e Delegacias de Julgamento da RFB, conforme prevê o Regime Interno do CARF.

A nosso ver, o tema ainda não havia sido pacificado no tribunal para a edição de súmula, tendo sido proferidas recentes decisões divergentes sobre o tema. De todo modo, importante ressaltar que a Súmula nº 195 não se aplica a diretores empregados, assim definidos como os diretores contratados ou promovidos para cargo de direção de sociedade anônima que mantenham as características inerentes à relação de emprego. Para diretores empregados, a própria RFB, na edição da Solução de Consulta COSIT nº 368/2014 reconheceu que os valores pagos a título de PLR não se sujeitam à incidência das contribuições previdenciárias.



CARF desconsidera FII e tributa aluguéis no nível do cotista pessoa física

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, por unanimidade de votos, pela desconsideração de estrutura envolvendo Fundo de Investimento Imobiliário (FII) e pela possibilidade de tributação dos rendimentos auferidos pelo FII diretamente pelo seu único cotista, pessoa física (Acórdão nº 2301-011.267).

No caso analisado, o contribuinte autuado detinha e explorava imóveis por meio de pessoas jurídicas. Em determinado momento, o contribuinte constituiu um FII, detido por um Fundo de Investimento Multimercado (FIM), e realizou uma reestruturação para transferir os imóveis das pessoas jurídicas para o FII. A transferência dos imóveis se deu por operações de compra e venda, sendo que o caixa utilizado para pagamento foi proveniente de reduções de capital das referidas empresas. Após a reestruturação, tendo em vista que *(i)* os rendimentos advindos do aluguel dos imóveis não estavam sujeitos à tributação no nível dos fundos de investimento; e *(ii)* o FIM, constituído na forma de um fundo fechado, não distribuía rendimentos para o contribuinte, de forma que a tributação dos rendimentos ficava diferida por prazo indefinido – na época, os fundos fechados não se sujeitavam ao come-cotas.

A despeito da legalidade dos atos jurídicos individualmente considerados, as autoridades fiscais entenderam que a estrutura implementada pelo contribuinte era simulada e o fisco teria o poder-dever de desconsiderá-la para fins fiscais, com fulcro no art. 116, parágrafo único, do CTN. Os seguintes elementos indicariam a artificialidade da estrutura: *(i)* reestruturação societária prévia para transferência dos imóveis, com circulação meramente formal de caixa; e *(ii)* desvirtuamento do instituto do FII consubstanciado pela ausência de captação de recursos junto a investidores e aplicação em novas oportunidades de negócios etc.

Por outro lado, o contribuinte sustentou a legalidade e lisura de todos os atos e institutos jurídicos envolvidos na constituição e manutenção da estrutura de investimento, inclusive sob amparo da CVM. Argumentou que a estrutura possuía substância econômica associada à melhor organização para exploração de setores imobiliários distintos, à administração profissional e independente e a um planejamento sucessório. Pontuou também que, em relação às discussões envolvendo fundos de investimento, apenas deveriam ser aplicadas as regras especificamente previstas para esses institutos (*i.e.*, tributação do FII como pessoa jurídica com base art. 2º da Lei nº 9.779/1999 e, a partir de 2024, come-cotas para o FIM, com base no art. 17 da Lei nº 14.754/2023) e que, por não serem aplicáveis ao presente caso, a estrutura não deveria ser passível de questionamento com base em argumentos genéricos de simulação.

Por unanimidade de votos, o CARF acatou a argumentação das autoridades fiscais e manteve a autuação. A decisão apresenta determinados pontos de preocupação. O CARF pareceu ter concluído pela qualificação de simulação com base em argumentos rasos e genéricos de artificialidade da estrutura como um todo, sem, contudo, precisar qual ou quais elementos da estrutura teriam sido determinantes para tal qualificação.

O que nos parece é que houve um certo inconformismo, por parte do fisco e do tribunal, com a existência dos fundos exclusivos e a possibilidade de diferimento da tributação, sendo que esses dois fatos estavam previstos na legislação da época do fato gerador. Chama a atenção também o fato de a decisão ter mantido a qualificação da multa (embora reduzida de 150% para 100%, em razão da alteração promovida pela Lei nº 14.689/2023).



CARF publica decisões divergentes sobre cálculo de ganho de capital de não-residente

O CARF analisou dois casos que tratam do cálculo do ganho de capital auferido por não-residentes, *i.e.* se o cálculo deve ser realizado em moeda estrangeira e depois convertido para reais ou se deve ser calculado em reais, sendo o custo de aquisição convertido para reais com base na cotação da data do investimento (Acórdãos nº 1101-001.297 e nº 1401-006.932).

Sobre o tema, dispõe o art. 18 da Lei nº 9.249/1995 que o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País. O art. 24 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, vigente à época dos fatos, estabelecia que, para bens adquiridos com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, o ganho de capital auferido por residentes no Brasil seria a diferença positiva em dólares entre *(i)* o valor de alienação, liquidação ou resgate; e *(ii)* o custo de aquisição do bem ou do direito; convertida para reais na data da alienação.

Com base nesses dispositivos legais, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF concluiu que o ganho de capital auferido por não-residentes deveria ser calculado em moeda estrangeira (Acórdão 1101-001.297).

Já no segundo caso (Acórdão nº 1401-006.932), prevaleceu o entendimento em sentido contrário. A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu que o ganho de capital deveria ser calculado em reais, sob a alegação de que o art. 24 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não seria aplicável a não-residentes. De acordo com o voto vencedor, apesar de o art. 18 da Lei nº 9.249/1995 prever que o ganho de capital auferido por não-residente deve ser apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País, tal dispositivo não estabeleceu uma unidade de tratamento tributário entre pessoa jurídica residente no exterior e pessoa física residente no Brasil.

O tema é controverso, como demonstram os dois julgados recentes em sentidos opostos. De todo modo, a recente revogação do art. 24 da MP nº 2.158-35/2-01 pela Lei nº 14.754/2023 deve afetar futuras discussões sobre a matéria.



CARF afasta glosa de despesas financeiras incorridas no contexto de compra alavancada

Por maioria dos votos, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF afastou a glosa de despesas financeiras associadas a debêntures emitidas no contexto de uma operação de compra alavancada (Acórdão nº 1201-006.334).

No caso, as debêntures foram emitidas por determinada sociedade para financiar a aquisição de outra sociedade. Após a aquisição, a sociedade adquirida incorporou a sociedade adquirente – emissora original do instrumento de dívida. Esse fato motivou a lavratura do auto de infração, sob a alegação de que as despesas financeiras vinculadas às debêntures não seriam necessárias à atividade da sociedade adquirida, descumprindo os requisitos de dedutibilidade previstos no art. 299 do RIR/1999 (atualmente previstos no art. 311 do RIR/2018).

O CARF concluiu que a dedutibilidade de despesas financeiras está, de fato, sujeita ao atendimento dos requisitos gerais previstos no art. 299 do RIR/1999 (atual art. 311 do RIR/2018), mas essa análise deve ser feita no momento da celebração da operação de financiamento. No caso específico do contribuinte, o Tribunal considerou que a dedutibilidade era justificável porque a captação dos recursos possibilitou a aquisição do novo investimento. E, após o evento de incorporação da empresa adquirente, a dedutibilidade das despesas financeiras deveria ser admitida em decorrência da regra geral que prevê que a incorporadora é sucessora de todos os direitos e obrigações até então assumidas pela sociedade incorporada.



TIT/SP reconhece créditos de ICMS na aquisição de sacolas plásticas

A Câmara Superior do TIT/SP reconheceu a possibilidade de estabelecimento varejista (supermercado) apropriar créditos de ICMS nas entradas de sacolas e sacos plásticos fornecidos para seus clientes para acondicionamento e transporte das mercadorias adquiridas por eles (AIIM 4.078.060-0).

A discussão versava sobre o enquadramento das sacolas plásticas no conceito de insumos ou de material de uso e consumo. O contribuinte defendia que as sacolas são insumos, dando direito ao crédito de ICMS, conforme a legislação vigente; enquanto a Fazenda defendia o seu enquadramento como material de uso e consumo, que atualmente não dá direito ao creditamento.

A decisão recorrida pela Fazenda cancelou a autuação, com base na orientação fazendária existente à época dos fatos geradores (2011 a 2015). A Câmara Superior do TIT/SP manteve esse entendimento, sob a justificativa de que, no período englobado no Auto de Infração, vigorava a Decisão Normativa CAT 01/2001, que enquadrava as sacolas plásticas no conceito de insumos para fins de tomada de crédito de ICMS, ainda que adquiridos por empresas com atividade comercial. No entanto, reconheceu que esse entendimento foi superado com o advento da Decisão Normativa CAT 04/2019 – a qual passou a considerar as sacolas plásticas como materiais de uso e consumo.



RFB decide sobre isenção de PIS e COFINS sobre receitas de exportação de serviços de produção de vídeos

A RFB entendeu que se caracteriza como exportação de serviços a operação realizada por empresa produtora de vídeos que, embora atue no mercado interno, destina seus conteúdos para exibição em rede social estrangeira, cujos assinantes são residentes ou domiciliados no exterior (Solução de Consulta COSIT nº 144).

Segundo a consulta, embora o serviço tenha sido desenvolvido no território nacional, os vídeos são integralmente exibidos no exterior e acessados por residentes e domiciliados fora do País, de forma que o resultado do serviço não seria verificado no Brasil.

Com isso, a Receita entendeu que estaria caracterizada a exportação de serviços, sendo a respectiva receita isenta das contribuições PIS e COFINS.



RFB afasta tributação favorecida nas importações realizadas por empresas comerciais importadoras por conta e ordem de terceiros

A RFB analisou a possibilidade de as empresas comerciais importadoras ou tradings que realizam operações de importação por conta e ordem de terceiro recolherem as contribuições PIS/COFINS-Importação pelas alíquotas estabelecidas para a pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos, adquirente final dos produtos importados (Solução de Consulta COSIT nº 150).

Na consulta, a RFB esclarece que a importação por conta e ordem possui como característica a realização do despacho aduaneiro de mercadoria adquirida no exterior pela trading, que figura como a adquirente legal da mercadoria. Nessa modalidade, o contribuinte do PIS/COFINS-Importação seria a *trading*, e, portanto, a alíquota de PIS/COFINS-Importação aplicável na operação seria 17,49% e não 11,75%, válida apenas para fabricantes de máquinas e veículos, conforme prevê o §9º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004.





STOCHE FORBES

**Contatos para eventuais
esclarecimentos:**

ANDREZA RIBEIRO
E-mail: aribeiro@stoccheforbes.com.br

RENATO COELHO
E-mail: rcoelho@stoccheforbes.com.br

RENATO STANLEY
E-mail: rstanley@stoccheforbes.com.br

PAULO DUARTE
E-mail: pduarte@stoccheforbes.com.br

PAULO LEITE
E-mail: pleite@stoccheforbes.com.br