

## **RADAR STOCHE FORBES - TRIBUTÁRIO**

### **ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS**

- CONFAZ publica regulamentação do ICMS Monofásico do Diesel, Biodiesel e GLP;
- Estados adotam novas alíquotas bases de ICMS para o ano de 2023;
- Fim do complemento de alíquotas no Estado de São Paulo;
- Receita Federal publica novas regras relativas às contribuições ao PIS e à COFINS;
- Medida Provisória nº 1.159 exclui o ICMS das bases do débito e do crédito das de PIS e COFINS; e
- Decreto restabelece alíquotas de PIS e COFINS sobre receitas financeiras e de AFRMM sem observância da anterioridade.

### **DECISÕES PROFERIDAS EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS**

- CSRF valida utilização de empresa veículo e veda dedução de juros em operação de compra alavancada; e
- CSRF conclui pela indedutibilidade de despesa de ágio em operação com empresa veículo.

## ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

### CONFAZ publica regulamentação do ICMS Monofásico do Diesel, Biodiesel e GLP

No dia 23 de dezembro de 2022, foi publicado o Convênio ICMS nº 199 que regulamenta os procedimentos relativos à tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com diesel, biodiesel e gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural, sendo estabelecida as seguintes alíquotas ad rem aplicáveis a partir de 1º de abril de 2023 aos combustíveis comercializados a 20°C:

<b>Combustível</b>	<b>Alíquota ad rem</b>
Diesel e Biodiesel	R\$ 0,9456 / litro
GLP/GLGN, inclusive o derivado de gás natural	R\$ 1,2571 / kg

Ao trazer regras específicas sobre a operacionalização do recolhimento do imposto único devido sobre esses combustíveis, o mencionado Convênio traz alguns pontos passíveis de discussão, tais como os abaixo mencionados:

#### **i.** Variação Volumétrica

Segundo definido pela cláusula quarta, as diferenças positivas entre decorrentes de variação volumétrica de combustíveis superiores ao limite de fator de conversão de volume (FCV) divulgado em Ato Cotepe/ICMS estão sujeitos ao recolhimento de valor adicional de ICMS Monofásico.

Entretanto, considerando-se que a variação volumétrica de combustíveis constitui uma expansão/retração natural da mercadoria volátil por natureza, não há que se falar em ocorrência de fato gerador do imposto, inexistindo qualquer nova circulação de mercadoria sujeita à tributação pelo ICMS.

#### **ii.** Repartição de Receitas

Conforme cláusula segunda, o ICMS incidente nas operações interestaduais com biodiesel e GLGN serão repartidos da seguinte maneira:

<b>Importado</b>	22,22% UF importador	77,78% UF destino
<b>Nacional</b>	38,89% UF produtor* *MG, PR, RJ, RS, SC, SP e não destinatário	61,11% UF destino
	66,67% UF produtor** **Demais casos	33,33% UF destino

Contudo, segundo estabelecido pelo artigo 155, § 4º, inciso II da Constituição Federal, o ICMS sobre essas operações será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias.

### iii. Vedação ao Crédito de ICMS

Por fim, a cláusula décima sétima estabeleceu que os contribuintes estão vedados a apropriar créditos das operações e prestações antecedentes às saídas de Óleo Diesel A, B100, GLP e GLGN qualquer que seja sua natureza, devendo estornar os créditos em razão da incompatibilidade com o sistema de tributação monofásica.

Ressalvamos que tal vedação fere o princípio da não cumulatividade constitucional do ICMS disposto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

## **Estados adotam novas alíquotas bases de ICMS para o ano de 2023**

No final do ano de 2022 diversos Estados publicaram legislações aumentando as alíquotas gerais de ICMS a serem aplicadas nas operações internas com mercadorias, conforme abaixo relacionado.

<b>Estado</b>	<b>Lei</b>	<b>Alíquota Atual</b>	<b>Alíquota Nova</b>	<b>Vigência</b>
Acre	Lei nº 422/2022	17%	19%	01/04/2023
Alagoas	Lei nº 8.779/2022	17%	19%	01/04/2023
Amazonas	Lei Complementar nº 242/2022	18%	20%	29/03/2023
Bahia	Lei nº 14.527/2022	18%	19%	22/03/2023
Maranhão	Lei nº 11.867/2022	18%	20%	01/04/2023
Pará	Lei nº 9.755/2022	17%	19%	16/03/2023
Paraná	Lei nº 21.308/2022	18%	19%	13/03/2023
Piauí	Lei nº 269/2022	18%	21%	08/03/2023
Rio Grande do Norte	Lei nº 11.314/2022	18%	20%	01/04/2023
Roraima	Lei nº 1.767/2022	17%	20%	31/03/2023
Sergipe	Lei nº 9.120/2022	18%	22%	20/03/2023
Tocantins	MP nº 33/2022	18%	20%	01/04/2023

### **Fim do complemento de alíquotas de ICMS no Estado de São Paulo**

No dia 14 de janeiro de 2023, encerrou-se o prazo para a aplicação do complemento de alíquotas de ICMS, instituído pelo pacote de ajuste fiscal do Estado de São Paulo. O denominado “pacote de ajuste fiscal” foi criado em 2020 pela Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo – Alesp que, à época, aprovou diversas medidas fiscais, sob a justificativa de (i) conter os impactos orçamentários, ocasionados pela pandemia da Covid-19 e, conseqüentemente, (ii) equilibrar as contas públicas.

As alterações têm origem no Projeto de Lei nº 529/2020, que gerou a publicação da Lei Estadual nº 17.293/2020. O Poder Executivo ficou autorizado a reduzir os benefícios fiscais e financeiros-fiscais relacionados ao ICMS – assim entendido como as alíquotas fixadas em patamar inferior a 18%.

Por meio do Decreto nº 65.253/2020, que alterou o Regulamento do ICMS, o Poder Executivo estabeleceu que as alíquotas de 7% e 12% ficariam sujeitas a um complemento de 2,4% e 1,3% nas operações internas indicadas.

O recolhimento dos complementos foi exigido durante 24 meses, iniciando-se em 15.1.2021 e encerrando-se em 14.1.2023. Portanto, para os casos especificados em regulamento, as alíquotas voltaram a ser 7% e 12%, extinguindo, na prática, a majoração da carga tributária do ICMS no Estado.

## **Receita Federal publica novas regras relativas às contribuições ao PIS e à COFINS**

No dia 20 de dezembro de 2022, foi publicada a nova Instrução Normativa nº 2.121 que consolida as regras relativas à apuração, cobrança, fiscalização, arrecadação e administração das Contribuições para o PIS e para o COFINS. Dentre as principais alterações promovidas pela nova regulamentação, destacamos os pontos abaixo.

### **i. Regime Não Cumulativo – Softwares Importados**

A Instrução Normativa firma o posicionamento da RFB de que software importado é aquele comercializado por empresa que possui sede no exterior, sendo que a receita decorrente de sua comercialização não está sujeita ao regime cumulativo das contribuições.

A discussão a respeito deste tema é sobre qual seria o conceito de software importado para fins das contribuições. Para os contribuintes, noção de software importado não existe pois não há procedimento de desembaraço aduaneiro. Por outro lado, o fisco defende que esse argumento derivado do direito aduaneiro não seria aplicável, sendo que o critério para estabelecer se os softwares são importados é a origem do licenciador originário localizado no exterior.

### **ii. Crédito de PIS/COFINS como insumo**

#### **• Transferência de produtos acabados**

A norma também tratou dos créditos das contribuições ao PIS/COFINS na modalidade de insumos na transferência de produtos acabados, vedando o creditamento das contribuições para esta hipótese.

A discussão sobre a possibilidade do creditamento das despesas de frete de transferência tem sido constantemente analisada pelo CARF, que já manifestou decisões favoráveis e desfavoráveis aos contribuintes, que também defendem a possibilidade de enquadrar tais gastos como crédito na modalidade de frete de venda.

#### **• Insumos para empresas comerciais**

Apesar de não tratar diretamente sobre o tema, a Instrução Normativa tangencia por diversas vezes a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS na modalidade de insumos para empresas do setor comercial.

Em diversos trechos da norma, ao exemplificar as hipóteses de crédito como insumo, a RFB reitera a possibilidade de seu aproveitamento somente para produtores, industriais e prestadores de serviços, sem mencionar a possibilidade para empresas comerciais.

O posicionamento vai de encontro à tese proposta pelos contribuintes do setor de que a exclusão do setor na tomada de crédito como insumos violaria, dentre outros preceitos fundamentais, o princípio da igualdade.

- **Questões pacificadas pela RFB**

Por fim, a Instrução Normativa também ratifica o entendimento da RFB acerca da possibilidade de creditamento das contribuições como insumo para questões que já tinham posicionamento favorável da fiscalização publicada por meio de Soluções de Consulta, tais como os casos de gastos com “insumo de insumo”, aqueles decorrentes de imposição legal necessária para a realização da atividade da empresa, a parcela do vale transporte arcada pelo empregador e os gastos com transporte da área de produção.

Nota-se que a Instrução Normativa abordou ainda o tema dos acordos e convenções coletivas de trabalho, tese esta construída pelos contribuintes para justificar a obrigatoriedade, com força de lei, para arcar com determinadas verbas pagas no âmbito dos contratos de trabalho. Nesse ponto, a mencionada norma afastou a possibilidade de utilização destes instrumentos como fundamento para tomada de crédito das contribuições, o que vai de encontro com a tese defendida pelos contribuintes sobre obrigações vinculadas em Convenções Trabalhistas.

### **iii. Base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS**

A IN RFB nº 2.121/2022 trouxe duas novidades em relação à base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, sendo uma relativa ao IPI e outra relativa ao ICMS.

Quanto ao IPI, o artigo 170, II passou a vedar a apropriação de crédito sobre a parcela de IPI incidente na venda do bem pelo fornecedor. Tal restrição é mais ampla do que aquela prevista pela normativa anterior (IN RFB nº 1.911/2019), que vedava o crédito sobre o valor do IPI apenas quando ele fosse recuperável.

Em relação ao ICMS pago na aquisição de bens e serviços (incidente na venda pelo fornecedor), embora a mencionada IN tenha incluído a previsão expressa sobre a inclusão do imposto na base de cálculo dos créditos a título de PIS e COFINS (inciso

II do art. 171), a Medida Provisória nº 1.159, de 12 de janeiro de 2023, alterou as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 para excluir a possibilidade de os créditos das contribuições serem calculados sobre a parcela do ICMS a partir de maio de 2023.

#### **iv. Prazo para utilização de créditos de PIS/COFINS**

Dentre as principais alterações da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, observa-se a data de início da contagem do prazo de prescrição para o contribuinte utilizar os créditos das contribuições ao PIS e à COFINS.

De acordo com a nova regra, estabelecida no artigo 163, os cinco anos devem ser contados do primeiro dia do mês subsequente àquele em que se deu a aquisição, a devolução ou o dispêndio que permite a apuração do crédito. Na redação anterior, o termo inicial era a data da constituição do crédito.

Neste ponto, vale lembrar que se trata de uma alteração no prazo prescricional por meio de Instrução Normativa, que não é o instrumento legal adequado para tanto.

#### **v. REINTEGRA - Equiparação das remessas à ZFM a Exportações**

Após edição da Súmula 640 pelo Superior Tribunal de Justiça, a Receita Federal pacificou a discussão a respeito do enquadramento das receitas relativas às remessas à ZFM como equiparadas à exportação para fins de fruição do benefício do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários (“REINTEGRA”), para equiparar as remessas à exportação.

#### **vi. Base de cálculo do PIS e da Cofins na Importação de Serviços**

O artigo 273 da Instrução Normativa estabeleceu que a base de cálculo de PIS/COFINS, incidentes sobre a importação de serviços, será o valor – pago, creditado, entregue, empregado ou remetido – para o exterior, antes da retenção do IRPJ, acrescido do valor das próprias contribuições.

A nova redação é um reflexo da jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal – STF, conforme julgamento do Tema nº 1 da Repercussão Geral, no sentido de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem são calculadas com base no valor aduaneiro, de modo que não se pode inserir o valor relativo ao Imposto sobre Serviços.

Vale lembrar que o posicionamento do STF também é no sentido de que o valor das próprias contribuições também não pode ser incluído na base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação. Contudo, o texto atual mantém a determinação de inclusão destes valores.

#### **vii. Penalidades reduzidas para empresas que usam SPED**

As penalidades decorrentes de infrações às disposições de apresentação de arquivos digitais e sistemas foram unificadas, no artigo 805, com redução de até 75% para as pessoas jurídicas que utilizarem o SPED.

#### **viii. ICMS na aquisição de bens e serviços**

Em relação ao ICMS pago na aquisição de bens e serviços (incidente na venda pelo fornecedor), este poderá ser incluído na base de cálculo dos créditos a título de PIS e COFINS, conforme nova previsão do inciso II do art. 171 da nova Instrução Normativa. A redação anterior era omissa neste sentido.

ICMS-ST na aquisição de bens e serviços e devoluções não geram direito ao crédito

Por sua vez, o ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços, na condição de substituto tributário, bem como as parcelas do valor de aquisição dos itens não sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS (devoluções de vendas, por exemplo), não geram direito ao crédito. A redação anterior também era omissa quanto a tais pontos.

#### **ix. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS**

Em consonância com o entendimento do STF, no julgamento do Tema nº 69 da Repercussão Geral, o artigo 26, XII da nova Instrução Normativa é expresso ao estabelecer que o ICMS destacado no documento fiscal é passível de ser deduzido da base de incidência das contribuições (e não somente o valor a recolher).

#### **x. Restrição da exclusão de bens classificados no ativo não circulante**

A IN RFB nº 2.121/2022 restringiu o entendimento sobre a exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS aplicado a venda de bens classificados no ativo não circulante que tenham sido computadas como receita. Pela nova regulamentação, apenas bens do ativo não circulante classificados como investimento, imobilizado ou intangível estariam excluídos da base de cálculo do PIS/COFINS. A restrição, apesar de sutil, passa a não abranger mais outros bens classificados no ativo não circulante de forma expressa, como por exemplo, investimento em participações não relevantes que, pela nova regulamentação, deixa o contribuinte limitado a ampliar o entendimento atual para fins de exclusão destes e outros bens da base de cálculo do PIS/COFINS.



## **Medida Provisória nº 1.159 exclui o ICMS das bases do débito e do crédito das de PIS e COFINS**

A Medida Provisória nº 1.159, publicada em 12 de janeiro de 2023, alterou as redações das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 para: i. excluir o ICMS incidente na operação da base de cálculo de PIS/COFINS (artigos 1º, parágrafo 3º), na linha do julgamento do STF no RE 574.706; e ii. excluir o ICMS incidente sobre o preço de compra das mercadorias da base do crédito de PIS e COFINS a partir de 1º de maio de 2023 (artigos 3º, parágrafo 2º, inciso III).

Segundo Exposição de Motivos, o Ministro da Economia argumenta que uma vez que os artigos 3º, parágrafo 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 determina que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, o valor do ICMS destacado em Nota Fiscal não deve dar direito ao crédito por não estar sujeito às contribuições. Essa medida seria necessária, ainda, para evitar esvaziamento na arrecadação das contribuições destinadas à Seguridade Social.

Ocorre que, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 definem que o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos itens adquiridos no mês (Art. 3º, § 1º), sendo que esse inclui todo o desembolso para sua aquisição, inclusive o ICMS, como já decidiu o STF inúmeras vezes, em especial no RE 582.461, Repercussão Geral – Tema 214, que dispôs que a “base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação”.

Além disso, em determinados casos, é evidente que o valor do ICMS destacado na nota fiscal torna-se custo de aquisição em razão da ausência de destaque do imposto na operação de saída, como é o caso dos contribuintes exportadores e substituídos tributários. Nesse caso, haveria um duplo prejuízo para os contribuintes que, além de não calcularem os créditos de PIS/Cofins sobre a parcela do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias, também não excluem nenhuma parcela das bases de cálculo das contribuições na saída, por inexistir destaque de ICMS nas notas fiscais.

Portanto, a alteração das leis da maneira como foi feita, vai de encontro às próprias leis que pretende alterar, assim também ferindo o Código Tributário Nacional (Art. 110), a Lei Complementar 87/1996 (Arts. 2º, I, e 8º) e a Constituição Federal (Art. 155, II).

## **Decreto restabelece alíquotas de PIS e COFINS sobre receitas financeiras e de AFRMM sem observância da anterioridade**

Após a edição dos Decretos nº 11.321/22 e 11.322/22, que haviam reduzido pela metade as alíquotas do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (“AFRMM”) e de PIS e COFINS sobre receitas financeiras no final do ano passado, a nova administração do Governo Federal editou o Decreto nº 11.374/23 para restabelecer as alíquotas, na tentativa de limitar os efeitos das reduções anteriores.

Nesse sentido, restou previsto no novo Decreto que seus efeitos seriam imediatos, desconsiderando a necessidade de observância das regras de anterioridade nonagesimal (PIS e COFINS) e anual (AFRMM).

Diante da clara violação às referidas regras constitucionais, os contribuintes têm se movimentado para ajuizar ações e o assunto já foi levado ao STF por meio da ADI nº 7342 e da ADC nº 84, ainda pendentes de análise.

## **DECISÕES PROFERIDAS EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS**

### **CSRF valida utilização de empresa veículo e veda dedução de juros em operação de compra alavancada**

A 1ª Turma da CSRF proferiu decisão acerca da dedutibilidade de despesas de ágio em caso envolvendo alegada utilização de empresa veículo e dos juros pagos para financiar a aquisição da sociedade investida. O tema do ágio foi julgado por desempate em favor do contribuinte, contudo a análise sobre os juros teve resultado favorável ao fisco por maioria de votos (Acórdão nº 9101-006.363).

No caso, o contribuinte realizou aquisição de determinada sociedade com o pagamento de ágio. Após a aquisição, a participação na target foi transferida para outra sociedade, qualificada como veículo pela fiscalização. Em seguida, a target procedeu à incorporação reversa de sua controladora, passando a amortizar o ágio para fins fiscais.

As autoridades fiscais glosaram as despesas decorrentes da amortização do ágio sob a alegação de que não teria havido a devida confusão patrimonial entre a

sociedade adquirente e a adquirida (a discussão sobre empresa veículo teve protagonismo em um caso em que teria havido teoricamente transferência de ágio).

Ao analisar o tema, a CSRF entendeu que não haveria qualquer vedação legal ao aproveitamento fiscal do ágio quando da utilização de empresa veículo. E, diante da inexistência de qualquer acusação de fraude ou simulação das autoridades fiscais, não haveria que se falar de ilegalidade da operação ou de indedutibilidade do ágio apurado quando do evento de incorporação.

Acerca da dedutibilidade dos juros da dívida contraída para financiar a aquisição da participação societária na target, operação conhecida como compra alavancada, as autoridades fiscais entenderam que as respectivas despesas não seriam dedutíveis no nível da target, visto que os recursos provenientes da dívida não teriam sido destinados ao caixa da target ou aumentado seu patrimônio.

A CSRF concordou com a argumentação do fisco e entendeu pela indedutibilidade das despesas financeiras incorridas pelo contribuinte. Entendeu-se que a adquirente original da participação não teria sido incorporada pela sociedade adquirida, de modo que a subsistência da contratante original do empréstimo impediria a dedutibilidade pela adquirida.

### **CSRF conclui pela indedutibilidade de despesa de ágio em operação com empresa veículo**

Em outro julgado recente, a 1ª Turma da CSRF entendeu, por maioria de votos, pela impossibilidade de aproveitamento fiscal de despesa de ágio gerado em operação envolvendo empresa veículo (Acórdão nº 9101-006.250). Essa decisão foi proferida em agosto de 2022 e mostra como o tema permanece controverso no âmbito da CSRF, pois em novembro do mesmo ano, no Acórdão nº 9101-006.363 relatado acima, o tema foi analisado favoravelmente ao contribuinte.

No caso, o ágio foi apurado em operação entre partes não-relacionadas. As partes acordaram a aquisição de determinada sociedade brasileira, mas no decorrer das negociações o grupo adquirente resolveu efetuar a aquisição por meio de uma sociedade recém-criada, qualificada pela fiscalização como empresa veículo. Após a aquisição, a adquirente foi incorporada pela adquirida, dando início à amortização do ágio.

As autoridades fiscais glosaram as despesas relativas à amortização em questão sob a alegação de existência de planejamento tributário abusivo e ausência de propósito comercial na utilização de empresa veículo, argumentando também pela incoerência de confusão patrimonial entre a real adquirente e adquirida.

Ao analisar o caso, a CSRF concluiu que não havia justificativa econômica para a interposição da sociedade qualificada como veículo. Para a relatora, a sociedade teria sido constituída com o único objetivo de permitir o aproveitamento do ágio, não tendo participado sequer das negociações para aquisição da target. Interessante mencionar que, a despeito de a CSRF ter concluído pela glosa das despesas de amortização de ágio, foi afastada a majoração da multa, em razão da inexistência de dolo na operação.

## Contatos para eventuais esclarecimentos:

DANIEL ABRAHAM LORIA  
[dloria@stoccheforbes.com.br](mailto:dloria@stoccheforbes.com.br)

PAULO DUARTE  
[pduarte@stoccheforbes.com.br](mailto:pduarte@stoccheforbes.com.br)

RENATO COELHO  
[rcoelho@stoccheforbes.com.br](mailto:rcoelho@stoccheforbes.com.br)

RENATO STANLEY  
[rstanley@stoccheforbes.com.br](mailto:rstanley@stoccheforbes.com.br)

**STOCHE FORBES**

ADVOGADOS

O Radar Stocche Forbes – Tributário tem por objetivo informar nossos clientes e demais interessados sobre os principais temas que estão sendo discutidos atualmente nas esferas administrativa e judicial, bem como as recentes alterações legislativas em matéria tributária.

Esse boletim tem caráter meramente informativo e não deve ser interpretado como um aconselhamento legal.

[www.stoccheforbes.com.br](http://www.stoccheforbes.com.br)

---

SÃO PAULO | RIO DE JANEIRO | BRASÍLIA | BELO HORIZONTE | RIBEIRÃO PRETO