

## **RADAR STOCHE FORBES - TRIBUTÁRIO**

### **ALTERAÇÕES DA LEGISLAÇÃO**

- Benefícios fiscais de ICMS para a ZFM -Convênio ICMS nº 131/22 e a sua não ratificação pelo Estado de São Paulo;
- CONFAZ regulamenta uso de operador logístico em âmbito nacional; e
- Receita Federal regulamenta e restringe a aplicação da alíquota zero por pessoas jurídicas beneficiárias do PERSE.

### **DECISÕES PROFERIDAS EM PROCESSOS JUDICIAIS**

- Trava dos 30%: Para Primeira Turma do STF discussão em caso de extinção de pessoa jurídica é infraconstitucional; e
- JFSP afasta incidência do Imposto de Renda em operação de incorporação de ações.

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

- CSRF confirma possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio em operações com empresa veículo;
- CSRF estabelece entendimento acerca do conceito de “resultado” para fins de PIS/COFINS-Importação;
- CSRF altera interpretação e permite a apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre despesas com frete entre estabelecimentos do mesmo titular;
- CSRF afasta multa qualificada na hipótese de reiteração de omissão de receitas; e
- CARF restringe a dedutibilidade de perdas em operações de hedge contratadas no mercado interno.

## **ALTERAÇÕES DA LEGISLAÇÃO**

### **Benefícios fiscais de ICMS para a ZFM -Convênio ICMS nº 131/22 e a sua não ratificação pelo Estado de São Paulo**

No dia 27 de setembro de 2022, o Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”) publicou o Convênio ICMS nº 131/2022 que ratificou o entendimento de que os benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas para as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus (“ZFM”) são juridicamente válidos e não estão sujeitos à autorização prévia por meio de Convênio nos termos do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 24/1975.

Com isso, ao adicionar o §5º à cláusula primeira do Convênio ICMS nº 190/2017, o CONFAZ reconhece que os créditos fiscais de ICMS destacados em documentos fiscais que acobertam operações interestaduais originadas na ZFM são juridicamente válidos, sendo desnecessário quaisquer atos para sua legitimação, tais como aqueles vinculados à convalidação dos incentivos fiscais irregulares tratados pela Lei Complementar nº 160/2017 e Convênio 190/2017.

Em que pese tal posicionamento, o Estado de São Paulo editou o Decreto nº 67.161/2022, informado que não ratifica as disposições do mencionado Convênio, sinalizando de forma indireta seu entendimento de que continuará glosando os créditos de ICMS das operações originadas da ZFM.

### **CONFAZ regulamenta uso de operador logístico em âmbito nacional**

No final de setembro, foi publicado o Ajuste Sinief nº 35/2022 que regulamentou as operações interestaduais com operadores logísticos.

Dentro do Estado de São Paulo, a figura do operador logístico está disposta na Portaria CAT nº 31/2019. Segundo a norma, esta atividade se refere ao prestador de serviços que, além do transporte, também realiza a guarda de mercadorias, geralmente exercida por armazéns gerais.



Com o novo Ajuste Sinief nº 35/2022, empresas que vendem produtos a consumidores finais poderão remeter mercadorias, com destaque do ICMS, com destino a operadores logísticos localizados em outros Estados. Na prática, funcionaria como um “substituto” do armazém geral, com a vantagem de que não caberia ao operador logístico a emissão de nota fiscal ou recolhimento de qualquer imposto devido na operação.

O Ajuste Sinief nº 35/2022 ressalta pontos de atenção importantes que devem ser observados. Segundo o regulamento, cada Estado poderá estabelecer, em norma específica, condições ou até mesmo exigir que o depositante das mercadorias crie uma filial dentro do seu território para cumprir com as obrigações acessórias e principais relativas ao ICMS.

Além disso, os Estados poderão autorizar a realização das operações com destinatários que sejam contribuintes do ICMS, consumidores finais ou não.

A nosso ver, o Ajuste Sinief representa importante previsão que facilita o cumprimento de obrigações acessórias, especialmente para contribuintes que atuam no e-commerce. O novo regulamento poderá ainda reduzir o custo logístico dos contribuintes que praticam tais operações, dada as facilidades implementadas pelo Confaz.

Vale lembrar, contudo, que é fundamental acompanhar a internalização do Ajuste Sinief pelos Estados, inclusive sobre critérios e condicionantes.

### **Receita Federal regulamenta e restringe a aplicação da alíquota zero por pessoas jurídicas beneficiárias do PERSE**

Foi publicada em 01.11.2022, a Instrução Normativa 2.114, que regulamenta o benefício fiscal previsto na Lei 14.148/2021, que instituiu o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE).

A Instrução Normativa, esclarece que, na visão da Receita Federal, a alíquota zero só se aplicaria às receitas e aos resultados das atividades econômicas descritas nos Anexos I e II da Portaria ME nº 2.163/2021 (que listou os CNAEs considerados



como pertencentes ao setor de evento) e desde que as receitas e resultados estejam relacionados à: (i) realização ou comercialização de congressos, feiras, eventos esportivos, sociais, promocionais ou culturais, feiras de negócios, shows, festas, festivais, simpósios ou espetáculos em geral, casas de eventos, buffets sociais e infantis, casas noturnas e casas de espetáculos; (ii) hotelaria em geral; (iii) administração de salas de exibição cinematográfica; e (iv) prestação de serviços turística.

Nessa linha, a Instrução Normativa dispõe que o benefício fiscal não se aplica às receitas e aos resultados oriundos de atividades econômicas não relacionadas aos setores acima ou que sejam classificadas como receitas financeiras ou receitas e resultados não operacionais.

A necessidade de segregação das receitas é uma questão controversa, dado que a Lei 14.148/2021 dispõe que a alíquota zero seria aplicável *ao resultado auferido pelas pessoas jurídicas*. E, até então, não havia qualquer regulamentação de como as receitas e resultados relacionados aos setores incentivados deveriam ser segregados das receitas e dos resultados dos demais setores, principalmente para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Agora, o art. 5º da Instrução Normativa 2.114 dispõe que, para as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, deverá ser apurado o lucro da exploração referente aos resultados das atividades dos setores listados acima, para que a alíquota zero não seja aplicada aos demais resultados auferidos pela pessoa jurídica. Para as pessoas jurídicas optantes pela sistemática do lucro presumido, ficou estabelecido que as receitas relacionadas aos setores acima não devem ser computadas na base de cálculo desses tributos.

Para fins de apuração das contribuições PIS e COFINS, a Instrução Normativa dispôs que a pessoa jurídica deve segregar a receita bruta referente às atividades beneficiadas com a alíquota zero, das atividades não beneficiadas.

Considerando que a Instrução Normativa restringiu o alcance da Lei 14.148/2021 e da própria Portaria do Ministério da Economia que listou os CNAEs abrangidos pelo Programa, entendemos que podem ser avaliadas medidas para assegurar o amplo alcance do PERSE. Importante pontuar que pelo fato de a Instrução



Normativa regulamentar a lei e não criar regra nova, os dispositivos seriam aplicáveis desde a entrada em vigor da lei, em março de 2022.

## **DECISÕES PROFERIDAS EM PROCESSOS JUDICIAIS**

### **Trava dos 30%: Para Primeira Turma do STF discussão em caso de extinção de pessoa jurídica é infraconstitucional**

No dia 27.06.2019, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) concluiu ser constitucional a limitação, em 30%, para cada ano-base, do direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 591.340/SP (Tema 117 da repercussão geral).

À ocasião do julgamento do leading case, contudo, a Corte Suprema ressaltou, expressamente, que sua decisão não abrangia as “situações em que se observa a extinção de pessoa jurídica”.

Então, ao analisar a questão especificamente a respeito da trava de 30% para aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, na hipótese de extinção da empresa, em decisão recente, a Primeira Turma do STF concluiu, por unanimidade, que a discussão demanda análise de legislação infraconstitucional e, portanto, não deve ser analisada pelo Supremo, mas pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”).

É importante pontuar, contudo, que essa decisão não foi proferida pelo Plenário do STF, o que significa que não necessariamente representa o posicionamento consolidado do Tribunal. Ainda é preciso aguardar (i) manifestação da Segunda Turma sobre o tema, no mesmo sentido; ou (ii) decisão do Plenário sobre o assunto.

## **JFSP afasta incidência do Imposto de Renda em operação de incorporação de ações**

A 1ª instância da Justiça Federal de São Paulo afastou a incidência do Imposto de Renda em uma operação de incorporação de ações (Processo nº 5002494-57.2020.4.03.6100). O tema foi analisado em sede de ação anulatória ajuizada pelo contribuinte após resultado desfavorável na esfera administrativa.

O caso em análise ocorreu no âmbito da operação que uniu as companhias Sadia e BRF (Perdigão): como resultado da operação de incorporação de ações, que envolveu diversos passos, o contribuinte teve suas ações da Sadia substituídas pelas ações da BRF e foi autuado por não ter oferecido o suposto ganho de capital à tributação.

Para as autoridades fiscais, a incorporação de ações seria uma operação de alienação, sujeita à incidência do Imposto de Renda. Entende-se que, na consumação da incorporação de ações, deveria ser tributada a diferença positiva entre o valor de mercado das ações recebidas na transação e o custo de aquisição das ações originalmente detidas.

O contribuinte, por sua vez, sustentou que teria havido mera substituição das ações originalmente detidas, de modo que o custo das ações originalmente declarado, em relação às ações objeto da incorporação, permaneceu inalterado. Além disso, o contribuinte argumentou que a operação de incorporação de ações não implica em disponibilidade da renda, não sendo passível de incidência do Imposto de Renda.

Na sentença, a juíza acatou os argumentos do contribuinte e entendeu que não haveria variação patrimonial positiva para a pessoa física, mas mera substituição das ações mediante sub-rogação. A operação de incorporação de ações não se confunde com a alienação de ações, não tendo se realizado, portanto, o fato gerador do Imposto de renda.

A análise de casos envolvendo as operações de incorporação de ações vem crescendo no judiciário, com decisões majoritariamente favoráveis aos contribuintes. Na maioria dos casos, os tribunais têm concluído pela



indisponibilidade da renda, afastando a incidência do Imposto de Renda sobre o suposto ganho de capital auferido pelos contribuintes na operação.

## **DECISÕES PROFERIDAS EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS**

### **CSRF confirma possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio em operações com empresa veículo**

Em dois julgados recentes, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) entendeu pela legitimidade da amortização de ágio gerado em operações envolvendo empresa qualificada pela fiscalização como “empresa veículo” (Acórdãos nº 9101-006.240 e nº 9101-006.287). Ambos os julgamentos foram decididos favoravelmente ao contribuinte por maioria de votos.

Os casos tratavam de operações entre partes não-relacionadas em que a adquirente e *target* eram pessoas jurídicas residentes no Brasil. Em ambos, a aquisição foi efetuada por meio de uma empresa qualificada como “empresa veículo” pelas autoridades fiscais, que foi constituída e teve seu capital social aumentado logo antes da aquisição, para permitir o pagamento do preço de aquisição à sociedade vendedora. Após a aquisição da *target* pela “empresa veículo”, essa última sociedade foi incorporada pela adquirida, dando origem à amortização do ágio.

As autoridades fiscais glosaram as despesas relativas à amortização do ágio sob a alegação de existência de que a operação seria um planejamento tributário abusivo, pois teria envolvido a utilização de “empresa veículo” e pelo fato de que não teria havido a confusão patrimonial entre a “real adquirente” e a sociedade adquirida. Em ambas as autuações, as autoridades fiscais entenderam pela inexistência de simulação ou fraude, caracterizando o ilícito pela ausência de propósito negocial, sem aplicação de multa qualificada.

A CSRF, ao analisar o tema, concluiu que a utilização de empresa veículo não encontra impedimento na legislação e, portanto, encontra-se no âmbito liberdade negocial do contribuinte. Nos casos analisados, entendeu-se que o negócio de compra e venda seria real, teria envolvido partes não relacionadas e pagamento

efetivo de preço, não havendo nenhuma norma que estabeleça que a *real adquirente* seria a sociedade que fornece os recursos para aquisição da *target*. Em ambos os casos, o tribunal afirmou que a mera acusação de “planejamento tributário abusivo”, sem que haja simulação ou fraude, não tem o condão de deslegitimar a operação.

Trata-se de dois precedentes bastante relevantes, pois afastam o entendimento que vinha prevalecendo no CARF até então, de que a utilização de “empresa veículo” seria vedada pela legislação. Importante destacar que os julgados foram decididos por maioria dos votos, não tendo sido necessário aplicar o voto de desempate a favor do contribuinte.

### **CSRF estabelece entendimento acerca do conceito de “resultado” para fins de PIS/COFINS-Importação**

No dia 20 de outubro de 2022, foi publicado o Acórdão nº 9303-013.296, julgado pela 3ª Turma da CSRF, que discutiu a incidência de PIS/COFINS-Importação na aquisição de serviços prestados no exterior.

A discussão tem como principal enfoque o conceito de resultado trazido pelo artigo 1º, § 1º, inciso II, Lei nº 10.865/04, que aponta a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS quando o serviço tomado for executado no exterior e tiver seu resultado verificado no Brasil.

Por seis votos a quatro, a turma entendeu que o conceito de resultado deve ser interpretado tendo como critério a utilidade imediata do serviço prestado, de forma análoga ao conceito de resultado adotado pelo Superior Tribunal de Justiça na análise de exportação de serviços para fins de tributação do Imposto sobre Serviços (AREsp nº 587.403 e AREsp nº 1.446.639).

No caso analisado, a discussão tratava de contratos de consultoria e publicidade que tinham objetivo ampliar a presença do produto da empresa no mercado exterior (México e Europa). Com isso, o entendimento foi o de a utilidade imediata é observado no exterior na medida em que as pesquisas de mercado e serviços de publicidade são executados no exterior, sendo irrelevantes as discussões relativas

à presunção de utilidade futura e indireta e do possível benefício econômico que o tomador do serviço no Brasil poderia vir a fruir.

A decisão é um ótimo precedente para os contribuintes que tomam serviços no exterior com objetivo de atingir outros mercados.

### **CSRF altera interpretação e permite a apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre despesas com frete entre estabelecimentos do mesmo titular**

No dia 20 de outubro de 2022, foi publicado o Acórdão nº 9303-013.299, julgado pela 3ª Turma da CSRF. O julgamento tratou da possibilidade de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS sobre custos com frete no transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, incluindo Centros de Distribuição.

Com a nova composição da CSRF, a turma entendeu, por cinco votos a três, que as despesas operacionais com frete entre os estabelecimentos da empresa que industrializa e comercializa produtos alimentícios são indispensáveis e essenciais ao funcionamento das atividades do contribuinte, integrando o processo produtivo da empresa.

Com isso, o frete de transferência foi considerado como “insumo” necessário e indispensável para consecução das atividades da empresa, nos termos dos artigos 3º, incisos II, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002. A decisão segue precedente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR.

Em composições anteriores, a interpretação predominante na CSRF era em sentido contrário, isto é, pela impossibilidade de o contribuinte descontar créditos de PIS e COFINS sobre tais operações.

## **CSRF afasta multa qualificada na hipótese de reiteração de omissão de receitas**

A 1ª Turma da CSRF, por meio da aplicação da regra do desempate pró-contribuinte, afastou a multa qualificada de 150% exigida de contribuinte em razão de omissão reiterada de receitas (Acórdãos nº 9101-006.229 e 9101-006.228).

Na origem, de acordo com as autoridades fiscais, apesar de escriturar corretamente todas as suas receitas de venda de produtos e serviços durante o ano de 2009, o contribuinte apresentou declarações ao fisco com valores expressivamente inferiores. Dessa forma, concluíram que a conduta reiterada de omissão de receitas demonstraria a intenção do contribuinte de retardar o conhecimento do fisco sobre os valores corretos e o tributo efetivamente devido, motivo pelo qual seria cabível a multa qualificada por sonegação nos termos do art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Ao analisar o caso, a conselheira relatora, que foi vencida, acolheu as alegações do fisco sob o fundamento de que a reiteração da omissão de receita, por si só, já comprovaria a intenção dolosa do contribuinte em dificultar o conhecimento do fisco sobre os valores devidos aos cofres públicos, o que implicaria na qualificação da multa.

O voto vencedor, por sua vez, defendeu que a declaração com valor diverso da escrituração, ainda que em valores expressivos, representaria tão somente uma inexatidão, sendo que a apresentação de declaração inexata seria fundamento para aplicação da multa de ofício 75% nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Também foi destacado que a aplicação da multa qualificada depende necessariamente da comprovação do dolo do contribuinte, que não poderia ser presumido, razão pela qual a omissão de receita não seria fundamento capaz para aplicação da multa agravada.

## **CARF restringe a dedutibilidade de perdas em operações de hedge contratadas no mercado interno**

A 3ª Câmara da 2ª Turma do CARF decidiu pela não dedutibilidade das despesas relativas a operações de *hedge*, contratadas para proteger o contribuinte da variação cambial relacionada a recebíveis derivados de operações efetuadas no mercado interno (Acórdão 1302-006.197).

Segundo a autoridade fiscal, as operações financeiras com derivativos são destinadas à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preços ou taxas, quando o objeto do contrato negociado está relacionado às atividades operacionais pessoa jurídica ou destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica (artigo 77, inciso V da Lei nº 8.981/95). No caso, as operações de hedge visavam a proteção cambial de recebíveis decorrentes de vendas no mercado interno, não se justificando a contratação.

O contribuinte alegou que a despeito de os recebíveis serem derivados de vendas locais, os preços de venda estavam sujeitos à variação da moeda norte-americana até a data do pagamento. Pelo fato de os contratos estarem sujeitos às oscilações do Dólar, seria justificável a contratação das operações com derivativos cambiais, sendo a respectiva perda dedutível para fins do IRPJ e da CSLL.

O CARF, contudo, entendeu pela não dedutibilidade das perdas incorridas, pois a legislação brasileira não autoriza a contratação nos moldes efetuados pelo contribuinte. O Decreto-Lei 857/69 e o Código Civil dispõem que os acordos exequíveis no Brasil que estipulem pagamento em moeda estrangeira são, em regra, nulos. Segundo o CARF, apesar de a jurisprudência do STJ ter mitigado a rigidez dessa regra, as decisões do tribunal são no sentido de que são legítimos os contratos celebrados em moeda estrangeira, desde que o pagamento se efetive pela conversão em moeda nacional, devendo a conversão ser efetuada com base na cotação da data de contratação, i.e., não se admite a indexação em moeda estrangeira até a data de pagamento. Entendeu-se, assim, que as operações de hedge contratadas pelo contribuinte não teriam finalidade de proteção, de modo que as respectivas perdas seriam indedutíveis.

## 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