

Boletim Setorial Tributário

Nº 46 de dezembro de 2024.



Sumário

1. Legislação e Regulação

Instituições Financeiras - Perdas incorridas no recebimento de créditos - IRPJ/CSLL - Tratamento tributário - Procedimentos - Medida Provisória - Prorrogação da vigência	3
Recolhimento do ICMS - Nas saídas de energia elétrica - Procedimentos	3
Regime especial de regularização cambial e tributária - Disposições - Alteração	4
Emissão de debêntures - Benefícios fiscais - Alteração	4

2. Temas em Destaque

PGFN lança editais para regularizar pendências com dívida ativa 4

3. Julgamentos Relevantes

ICMS-Difal não compõe base de cálculo do PIS e da Cofins.....	5
Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - Ágio - Despesa - Dedução da base de cálculo - Criação de pessoa jurídica sem correspondência econômica - Ausência de propósito comercial - Indedutibilidade - Abuso de direito caracterizado	7
ISS compõe base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pelo regime do lucro presumido.....	10
STJ afasta IR na fonte sobre simples transferência de cotas de fundo de investimento a herdeiros.....	12

*Este material é elaborado pelo time de **Direito Tributário** em parceria com a Biblioteca do Tortoro, Madureira e Ragazzi Advogados. Seu conteúdo tem caráter informativo, não constituindo a opinião legal do escritório.*

1. Legislação e Regulação

Instituições Financeiras - Perdas incorridas no recebimento de créditos - IRPJ/CSLL - Tratamento tributário - Procedimentos - Medida Provisória - Prorrogação da vigência

O Congresso Nacional por meio do Ato Declaratório nº 116 de 2024, informou que a Medida Provisória nº 1.261, de 04 de outubro 2024, teve seu prazo de vigência prorrogado pelo período de sessenta dias.

A Medida Provisória altera a Lei nº 14.467, de 16 de novembro de 2022, que dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às perdas incorridas no recebimento de créditos decorrentes das atividades das instituições financeiras e das demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

Publicado no Diário Oficial da União em 28.11.2024, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

Recolhimento do ICMS - Nas saídas de energia elétrica - Procedimentos

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Ato Declaratório nº 31, de 01 de novembro de 2024, ratifica Convênios ICMS aprovados na 402ª Reunião Extraordinária do CONFAZ, realizada nos dias 22, 25 e 30.10.2024, que entre outros temas, autoriza a dispensa do recolhimento do ICMS diferido nas saídas de energia elétrica injetada na rede de distribuição, gerada por unidade consumidora classificada como microgeração ou minigeração distribuída de energia elétrica solar fotovoltaica participante do sistema de compensação de energia elétrica.

Publicado no Diário Oficial da União em 04.11.2024, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

Regime especial de regularização cambial e tributária - Disposições - Alteração

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Instrução Normativa nº 2.234, de 11 de novembro de 2024, que altera a Instrução Normativa RFB nº 2.221, de 19 de setembro de 2024, que dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de que tratam os arts. 9º a 17 da Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024, entre outros temas.

Publicada no Diário Oficial da União em 12.11.2024, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

Emissão de debêntures - Benefícios fiscais - Alteração

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Instrução Normativa nº 2.235, de 11 de novembro de 2024, que altera a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, para dispor sobre os benefícios fiscais na emissão de debêntures de que trata a Lei nº 14.801, de 9 de janeiro de 2024.

Publicada no Diário Oficial da União em 26.11.2024, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

2. Temas em Destaque

PGFN lança editais para regularizar pendências com dívida ativa

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) anunciou em 04/11/2024, o lançamento dos Editais PGDAU nº 6 e nº 7, que abrem possibilidade para que contribuintes com dívidas ativas possam negociar e regularizar suas pendências.

O Edital PGDAU nº 6 oferece condições especiais para a negociação de dívidas de **até R\$ 45 milhões**, inscritas até 1º de agosto de 2024. Os devedores podem ter descontos significativos, parcelamento em até 133 vezes e condições personalizadas para diferentes perfis, facilitando a quitação de débitos.

Já o Edital PGDAU nº 7 é direcionado especificamente para **Microempreendedores Individuais (MEIs), Microempresas (MEs) e Empresas de Pequeno Porte (EPPs)** com débitos no Simples Nacional. O edital oferece duas modalidades de transação: uma com base na capacidade de pagamento e outra para dívidas de menor valor,

ambas com condições especiais e prazos mais longos.

Principais benefícios:

- **Descontos:** redução significativa do valor total da dívida, podendo chegar a até 100% dos juros, multas e encargos legais.
- **Parcelamento:** flexibilidade para dividir o pagamento em até 133 parcelas, adaptando-se à capacidade de pagamento do contribuinte.
- **Condições personalizadas:** o edital oferece diferentes modalidades de transação para atender às necessidades de cada perfil de devedor.
- **Facilidade de adesão:** a adesão pode ser feita de forma simples e segura pelo site do Regularize.

Para acessar os editais na íntegra e saber mais sobre as condições de negociação, **clique aqui**.

Procuradoria-Geral da Fazenda em 06.11.2024.

3. Julgamentos Relevantes

Destacamos nesta edição as principais decisões:

ICMS-Difal não compõe base de cálculo do PIS e da Cofins

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), Primeira Turma, estabeleceu que o Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS-Difal) não compõe as bases de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por não ter a natureza de faturamento ou receita bruta.

Com esse entendimento, o colegiado reconheceu a uma empresa o direito de não incluir essa diferença de alíquotas nas bases de cálculo do PIS e da Cofins, bem como compensar os valores indevidamente recolhidos.

"O ICMS-Difal tem por finalidade promover a igualdade tributária entre os estados, mecanismo que se tornou necessário em razão da elevação das vendas em e-commerce. Logo, trata-se de uma

aplicação de percentual de alíquota em compra ou venda interestadual, traduzindo-se em mera modalidade de cobrança do tributo", disse a relatora do caso, ministra Regina Helena Costa.

Difal é parte da sistemática de cálculo do ICMS e evita guerra fiscal

A ministra explicou que o Difal (previsto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, da Constituição Federal) corresponde à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a do remetente, nos casos em que uma pessoa jurídica realiza operação interestadual e o estado de destino exige uma alíquota interna superior à do estado de origem.

Essas variações – ressaltou – são uma característica marcante do tributo estadual, pois cada ente é competente para definir suas alíquotas, gerando, assim, uma diversidade significativa no valor a ser recolhido pelo contribuinte. De acordo com a ministra, o Difal é um mecanismo importante para evitar guerra fiscal entre os estados.

"Tal modalidade de exação aponta o fornecedor como responsável em adimplir a totalidade do tributo, repassando ao estado do destino o quantum referente ao Difal, ou seja, a diferença entre a alíquota interna do estado de origem e a alíquota interestadual", destacou.

Segundo a relatora, o Difal não é uma nova modalidade de tributo, mas parte da sistemática de cálculo do ICMS, com idênticos aspectos material, espacial, temporal e pessoal, diferenciando-se tão somente quanto ao acréscimo de alíquota em contextos de operações interestaduais.

Conceito de faturamento adotado na legislação não abrange o ICMS

Regina Helena Costa lembrou que o PIS e a Cofins surgiram para financiar a seguridade social, tendo como base de cálculo o faturamento. Após a edição da Emenda Constitucional 20/1998, foram promulgadas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo as quais as duas contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal,

que corresponde ao "total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

A ministra explicou ainda que as duas leis definem a expressão "total das receitas" como sendo "a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica". Dessa forma, para a magistrada, o conceito de faturamento adotado na legislação sobre as contribuições "não abrange a inclusão do ICMS".

A relatora ressaltou que a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento ou receita, mas de simples ingresso financeiro, não podendo compor as bases de cálculo do PIS e da Cofins. "Considerar o ICMS para esse fim significa admitir a incidência de contribuições sociais sobre imposto devido a unidade da federação", avaliou.

Em seu voto, a ministra lembrou que tanto o Supremo Tribunal Federal – no julgamento do Tema 69 – quanto o STJ – no Tema 1.125 – já se posicionaram no sentido de

que o ICMS não compõe as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, seja no regime próprio, seja no contexto da substituição tributária progressiva, pois o valor respectivo não constitui receita do contribuinte, mas mero ingresso financeiro em caráter não definitivo, o qual deve ser posteriormente repassado aos cofres estaduais. [REsp. nº 2.128.785.](#)

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - Ágio - Despesa - Dedução da base de cálculo - Criação de pessoa jurídica sem correspondência econômica - Ausência de propósito negocial - Indedutibilidade - Abuso de direito caracterizado

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), Segunda Turma, por unanimidade, entendeu que não é possível a dedução de despesas com ágio interno da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, relacionadas a operações societárias realizadas antes do advento da Lei nº 12.973/2014, nas hipóteses em que constatada a criação de pessoa jurídica, sem correspondência econômica, para servir como transmissora de ágio

meramente contábil no contexto de incorporação reversa. A controvérsia cinge-se em saber se o ordenamento jurídico vigente à época dos fatos, em especial os artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, permitia que organizações societárias criassem pessoas jurídicas apenas com a finalidade de produzir ágio artificial destinado a reduzir as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

O ordenamento jurídico brasileiro passou a tratar da figura do ágio por meio do Decreto-Lei n. 1.598/1977, podendo ser conceituado como preço adicional ao custo de aquisição de participação societária, representado pela diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor contábil do investimento adquirido, justificada pela perspectiva de obtenção de receitas futuras. Em outras palavras, a empresa adquirente aceita pagar pela aquisição valor superior ao contabilizado no patrimônio líquido da empresa adquirida, considerando a expectativa de auferimento de lucros, que necessariamente deve ser justificada mediante demonstração contábil.

Sob as perspectivas contábil e societária, o ágio é passível de amortização na apuração de resultado da empresa investidora, impedindo o reconhecimento de ganhos inexistentes. Ou seja, a rentabilidade da sociedade adquirida não constituirá lucro da sociedade investidora até o montante equivalente ao ágio pago. Uma vez que, sendo neutralizado o ágio, os resultados positivos da empresa investida refletem no aumento do patrimônio da investidora.

Entretanto, sob a perspectiva fiscal, o ágio é tratado de forma distinta, uma vez que a legislação tributária impõe que todo ágio ou deságio contabilmente amortizado deve ter seus efeitos fiscais anulados perante o IRPJ e CSLL, enquanto não houver a alienação ou liquidação do investimento adquirido. Paralelamente a isso, o registro contábil é preservado para futuro aproveitamento quando da alienação, momento em que é autorizada a integração do ágio ao custo de aquisição para apuração do ganho de capital. Exceção à regra ocorre apenas na hipótese em que a empresa investida é incorporada pela investidora, porque não mais subsiste a

possibilidade de sua alienação, impossibilitando a recuperação fiscal do ágio em face dos itens patrimoniais da investida se fundirem e se confundirem com os da própria investidora.

A Lei nº 9.532/1997 estabeleceu um caminho natural em que determinada empresa, adquirindo participação societária com ágio, ao incorporar a empresa coligada ou controlada, poderia amortizar esse valor de rentabilidade futura na base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos. Tudo isso com o objetivo específico de afastar da tributação o eventual ganho futuro que, em verdade, somente poderia ser aferido em posterior venda, frustrada pela extinção da empresa adquirida.

No caso específico do ágio interno, ou ágio próprio, ou ágio de si mesmo, uma característica necessária é a inexistência de qualquer relação jurídica com membros que não fazem parte do mesmo grupo societário. É dizer, todas as operações acontecem entre partes vinculadas. Outro ponto indispensável para se caracterizar o ágio de si mesmo é a completa ausência de operação societária envolvendo a efetiva transferência de recursos financeiros.

Finalmente, e este é um evento havido no caso concreto, o ágio interno pode ser gerado por meio de uma chamada "empresa veículo", cuja existência no mundo jurídico somente se justifica para criar a mais valia para o grupo societário. Cuida-se de sociedade completamente desprovida de propósito negocial em absoluto descompasso com o regime do direito societário. Não há "empresa" nos termos definidos pelo Código Civil, porque não há exercício de atividade econômica organizada para a circulação de bens ou serviços, e, exatamente neste ponto, pode-se identificar o abuso de direito caracterizado pelo abuso da personalidade jurídica.

Sobre o ágio interno e sua relação com o abuso de direito, é importante mencionar que este abuso, para que seja considerado antijurídico, demanda, para além da utilização de um instituto para fins aos quais o ordenamento não o destina, que esta utilização afete direito de terceiros, ainda que não haja a intenção de prejudicar por parte daquele que o exerce. A inexistência de direitos absolutos e a limitação destes direitos a partir do momento em que outros direitos ou prerrogativas são

atingidos é lugar comum em assertivas gerais e abstratas, mas que encerram dificuldades quando é necessária a aplicação destas premissas nos casos concretos.

Sob essas lentes, não são admissíveis as conclusões de que se admite que a liberdade de auto-organização comporta a construção de estruturas artificiais para a economia de tributos. É evidente que não se está a defender o argumento pueril de que a economia de tributos só pode acontecer de maneira "casual". O contribuinte pode sim organizar seus negócios de maneira a escolher o caminho menos oneroso tributariamente, desde que as estruturas jurídicas utilizadas se compatibilizem com o ordenamento jurídico, exatamente porque a liberdade contratual se limita aos termos em que o constituinte concebeu esta e outras prerrogativas.

O abuso de direito perpetrado com a criação de estruturas artificiais para aproveitamento do ágio e pagamento a menor de tributos agride a juridicidade do ordenamento. Para além do reconhecimento legal como ato ilícito previsto no art. 187 do Código Civil, o abuso de direito no

caso encerra violação dos primados da capacidade contributiva, em sua condição de corolário da própria isonomia. Por esse motivo, o abuso de direito materializado na amortização de ágio gerado em operações internas, sem nenhum propósito negocial, desrespeitou o ordenamento jurídico vigente, ensejando a neutralização dos efeitos do ato abusivo pela autoridade fiscal. [REsp. nº 2.152.642.](#)

[ISS compõe base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pelo regime do lucro presumido](#)

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), Primeira Seção, no julgamento do Tema 1.240 dos recursos repetitivos, definiu que o Imposto sobre Serviços (ISS) deve compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

Para consolidar esse entendimento, o colegiado estabeleceu comparações entre a questão debatida no recurso especial representativo da controvérsia (REsp 2.089.298) e a tese fixada pelo Supremo Tribunal

Federal (STF) no Tema 69 da repercussão geral, a qual excluiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da base de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

No caso analisado pelo STJ, um laboratório questionou decisões das instâncias ordinárias que validaram a manutenção dos valores do ISS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Invocando a posição do STF, a empresa defendeu que o ISS deveria ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados na sistemática do lucro presumido.

Precedente do STF foi estabelecido em contexto específico

Relator do repetitivo, o ministro Gurgel de Faria destacou que não deve prevalecer nesse caso a tese firmada no julgamento do Tema 69 do STF, pois foi adotada em contexto específico, à luz da Constituição. "A legislação federal, de constitucionalidade presumida, expressamente determina que o valor relativo aos impostos, como o ISS, no caso, integra a receita para fins de tributação de IRPJ e

CSLL pelo lucro presumido", observou.

O magistrado verificou que o próprio STF deixou claro em seu precedente que a tese não se aplica "quando se tratar de benefício fiscal oferecido ao contribuinte, como na espécie, em que se pode optar por regime de tributação".

Lucro real e lucro presumido: diferenças entre regimes de tributação

Segundo Gurgel de Faria, no regime de tributação pelo lucro real, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro contábil, ajustado pelas adições e deduções permitidas em lei. Nessa sistemática, o ISS é um imposto dedutível como despesa necessária à atividade da empresa.

Já na tributação pelo lucro presumido, prosseguiu, multiplica-se um dado percentual – que varia conforme a atividade desenvolvida pelo contribuinte, nos termos dos artigos 15 e 20 da Lei 9.249/1995 – pela receita bruta, a qual representa o ponto de partida nesse regime de tributação. Sobre essa base de

cálculo, incidem as alíquotas pertinentes.

"A adoção da receita bruta como eixo da tributação pelo lucro presumido demonstra a intenção do legislador de impedir quaisquer deduções, tais como impostos, custos das mercadorias ou serviços, despesas administrativas ou financeiras, tornando bem mais simplificado o cálculo do IRPJ e da CSLL", detalhou o ministro.

Ainda de acordo com Gurgel de Faria, se o contribuinte quiser considerar certos custos ou despesas, deve escolher o regime de apuração pelo lucro real, que abarca essa possibilidade.

"O que não se pode permitir, à luz dos dispositivos de regência, é que promova uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos", concluiu o relator. [REsp . nº 2.089.298.](#)

[STJ afasta IR na fonte sobre simples transferência de cotas de fundo de investimento a herdeiros](#)

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), Primeira Turma, por unanimidade, decidiu que não incide Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre a

transferência de fundo de investimento por sucessão causa mortis, quando os herdeiros, sem pedir resgate, apenas requerem a transmissão das cotas, dispostos a continuar o relacionamento com a administradora e optando pela manutenção dos valores apresentados na última declaração de IR do falecido.

Dois irmãos impetraram mandado de segurança preventivo para impedir a cobrança do IRRF sobre a transferência de cotas de fundo de investimento que herdaram do pai. Com a abertura do inventário, eles pediram a transferência das cotas com base no valor constante na última declaração do IR apresentada pelo falecido. O banco informou que haveria a incidência do imposto na fonte, o que motivou a ação judicial.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) entendeu que, embora a sucessão causa mortis não implique o resgate das cotas, a transferência de titularidade para os herdeiros autorizaria a tributação na fonte, pois resultaria em alteração escritural.

Tributo só incide na transferência por valor de mercado e se houver ganho

O relator do recurso no STJ, ministro Gurgel de Faria, observou que o artigo 23 da Lei 9.532/1997 estipula duas opções para avaliar bens e direitos transferidos nas hipóteses de herança, legado ou doação em adiantamento da legítima: pelo valor de mercado ou pelo valor constante na última declaração de IR do falecido ou doador.

Contudo, Gurgel de Faria apontou que não há fato gerador do imposto se as cotas estão sendo transferidas aos herdeiros diretamente, em razão da morte do titular, e avaliadas conforme a última declaração, e não por valor de mercado.

O ministro também destacou que não pode ser aplicado ao caso o disposto no artigo 65 da Lei 8.981/1995, que trata da incidência do IRRF sobre o rendimento produzido por aplicação financeira de renda fixa, e que prevê, em seu parágrafo 2º, que a alienação compreende qualquer forma de transmissão da propriedade, bem como a liquidação, o resgate, a cessão ou

a repactuação do título ou da aplicação.

"Além de se referir a fundo de renda fixa, e não de investimento, a alienação, como ato de vontade, não abrange a transferência causa mortis. Assim, não há norma legal *stricto sensu* a determinar a incidência de IRRF sobre a mera transferência de cotas de fundos de investimento – de qualquer modalidade – decorrente de sucessão causa mortis, quando os herdeiros optam pela observância do valor constante na última declaração de bens do de cujus. Somente incide o tributo se a transferência for realizada por valor de mercado e houver diferença positiva relativamente ao valor de aquisição", disse.

Receita Federal não pode exigir tributo sem previsão legal

O relator comentou que não cabe à Receita Federal determinar a tributação pelo IRRF em situação diversa da prevista em lei, quando não há ganho de capital. Segundo ele, não se pode presumir antecipação de liquidação ou resgate pela transferência legítima de cotas aos herdeiros quando, na verdade, ocorre mera atualização cadastral das cotas perante a administradora. Gurgel de Faria

ressaltou que, em conformidade com o princípio da legalidade em matéria tributária (artigo 150, inciso I, da Constituição), a autoridade administrativa somente pode exigir o tributo quando há precisa adequação

entre o fato e a hipótese legal de incidência, ou seja, quando ocorre sua descrição típica. REsp. nº 1.968.695

Sócios Responsáveis



Carlos Augusto Tortoro Jr.
ctortoro@tortoromr.com.br



Paola Roberta Silveira de Andrade
pandrade@tortoromr.com.br