



POR JOSÉ LUIS RIBEIRO BRAZUNA

Advogado tributarista em São Paulo e Brasília. Fundador do BRATAX ([www.bratax.com.br](http://www.bratax.com.br)). Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e autor de livros e artigos especializados, com destaque para Direito Tributário Aplicado, em sua 2.ª edição, publicado pela editora Almedina.

# TRIBUTAÇÃO NA TEORIA E NO PAPEL

**N**ovo ano, novo governo, novos ministros, mas o mesmo Brasil sob o aspecto tributário: tormentoso e complexo!

Algumas novidades surgiram no momento da transição e já geram dores de cabeça para os contribuintes. Outras, começam a nascer no âmbito do novo governo, pressionado a aumentar a arrecadação e fazer frente às despesas (ou “investimento”, segundo o novo Presidente) com a estrutura estatal, a governabilidade e os projetos sociais e políticos prometidos e planejados para os próximos anos.

### PIS/Cofins sobre receitas financeiras

No apagar das luzes de 2022, mais especificamente no dia 30 de dezembro, o governo anterior reduziu a 2,33% a alíquota total da contribuição ao PIS e da Cofins sobre receitas financeiras, bem como previu a redução em 50% das alíquotas do Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM).

No seu primeiro dia de governo, o Presidente Lula editou o Decreto nº 11.374, revogando as duas medidas, sendo que, em relação ao PIS e a Cofins, estabeleceu que a alíquota total anterior (4,65%) estaria *represtinada*.

A expressão foi utilizada para tentar escapar à aplicação do princípio constitucional da anterioridade nonagesimal, segundo o qual nenhum aumento de contribuição social pode ser exigido, antes de transcorridos noventa dias da publicação do ato de majoração.

Pelo fenômeno da *represtinação*, uma norma pode ter a sua vigência “restaurada” pela “revogação da norma revogadora”. No caso concreto, a expressão foi utilizada justamente para se arguir que não teria havido aumento de tributos, pois a alíquota não teria sido majorada para 4,65%, mas apenas “reestabelecida” ao patamar que já vigorava antes de 30 de dezembro, quando houve a redução a 2,33% que se buscou contornar.

Fato é que, de largada, a questão gerou uma corrida aos Tribunais, resultando na concessão de decisões protegendo os contribuintes por noventa dias. Em contrapartida, o Governo Federal ajuizou ação declaratória de constitucionalidade, perante o Supremo Tribunal Federal, tentando garantir a manutenção da arrecadação. A ver como se comportará a Suprema Corte.

Quanto ao AFMM, não se tentou a mesma artimanha, sendo que caberia respeitar a anterioridade anual, exigindo-se o tributo apenas a partir de 2024, por se tratar de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

### Preços de transferência

O governo que se encerrou também editou, no dia 29 de dezembro, a Medida Provisória (MP) nº 1.152, instituindo uma nova disciplina para as chamadas regras de preços de transferência, que controlam os valores de transações entre empresas brasileiras e partes relacionadas no exterior, a fim de evitar a transferência indevida de lucros para outras jurisdições, sem a sua tributação no Brasil.

Esse desvio pode ocorrer quando uma empresa brasileira realiza operações por um valor excessivamente elevado, criando uma despesa ou um custo capaz de reduzir o seu imposto de renda e a sua contribuição social sobre o lucro a pagar, ou quando pratica um valor artificialmente baixo, gerando receita menor do que o normal e, do mesmo modo, erodindo a sua renda e os seus lucros tributáveis no Brasil.

Nessa matéria, o nosso país faz jus à metáfora da jabuticaba, fruta existente só no território tupiniquim. Afinal, sempre praticamos métodos únicos e desconectados da prática dos países da OCDE.

A nova MP – cuja adoção no ano-calendário de 2023 é facultativa e poderá ser feita, entre primeiro e 30 de setembro, nos termos da Instrução Normativa nº 2.132/2023, da Receita Federal – manteve os métodos de Preços Independentes Comparáveis (PIC) e de Preço de Revenda menos Lucro (PRL). Em relação a esse último, no entanto, abandonou a tradicional política de margens de lucro fixas, cabendo ao contribuinte demonstrar, economicamente, quais seriam as margens obtidas em transações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas.

O método do Custo de Produção mais Lucro (CPF) é rebatizado para Custo Mais Lucro (MCL) e, igualmente, deixa de utilizar margem presumida pela lei, passando-se a depender da comprovação de qual seria o lucro praticado se não houvesse vínculos entre os envolvidos.

Passa-se a poder adotar, ainda em linha com o padrão OCDE, os métodos de Margem Líquida da Transação (MLT) e de Divisão de Lucro (MDL), além da possibilidade de serem adotados usados não expressamente previstos, desde que se apresente uma metodologia consistente para demonstrar qual seria o valor alcançado em transações não distorcidas.

Em essência, o MLT consiste em confrontar a margem líquida da transação com as margens líquidas de operações comparáveis entre partes não vinculadas, enquanto o MDL deve evidenciar como os lucros ou as perdas da transação seriam divididos entre as partes não relacionadas, verificando-se as contribuições relevantes fornecidas por cada uma delas, em termos de funções desempenhadas, ativos utilizados e riscos assumidos (o que é internacionalmente conhecido como *functional analysis* ou análise FAR).

No que tange aos setores que operam com *commodities*, tal como o segmento de papel e celulose, a adoção do PIC será considerada sempre como a mais apropriada, a não ser que se demonstre haver outra metodologia mais precisa para se chegar ao valor *at arms' length* (isto é, à distância de um braço, como se a operação fosse realizada entre partes totalmente independentes).

Atualmente, já há a obrigatoriedade da adoção de métodos parecidos – Preço sob Cotação na Importação (PCI) e Preço de Venda nas Exportações (PVEx) –, sempre que a transação envolver *commodities* com cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. A Instrução Normativa nº 1.312/2012,

nos seus anexos I e II, indica quais produtos podem ser considerados commodities e quais são bolsas internacionais cujas cotações podem ser utilizadas.

Com relação às exportações, deixam de existir os métodos específicos previstos na Lei nº 9.430/1996 – Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA), Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV) e Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP) –, passando-se a utilizar os mesmos mecanismos de controle (PIC, PRL, MCL, MLT, MDL e outros métodos) tanto nas operações de importação quanto nas exportações.

Criam-se, todavia, regras especiais para algumas transações específicas, como operações com intangíveis, serviços intragrupo, contratos de compartilhamento de custos e reestruturações de negócios.

Com relação às operações financeiras, a metodologia atualmente atrelada às taxas de *spread* praticadas em títulos soberanos brasileiros ou na taxa LIBOR, cede espaço à previsão de que a remuneração financeira será determinada pela taxa de retorno livre de risco, pela taxa de retorno ajustada ao risco ou pelo *functional analysis*.

Finalmente, dentre outras tantas mudanças, a MP 1.152 prevê a extinção dos limites de dedutibilidade de *royalties* e de despesas com serviços técnicos intragrupo, mantendo a total indedutibilidade quando o pagamento for destinado a paraíso fiscal ou beneficiário de regime fiscal privilegiado, ou, ainda, quando a dedução puder resultar em dupla não tributação da renda.

Não bastassem tamanhas mudanças, as novas regras poderão não surtir efeito algum – o que é ainda mais perturbador para o planejamento financeiro e fiscal das empresas –, pois, tendo sido veiculadas por meio de medida provisória, precisam ser validadas pelo Congresso Nacional, a quem caberá rejeitar ou converter a medida em lei, no prazo de cento e vinte dias da MP.

Saliente-se que, muito embora a Receita Federal já tenha editado a Instrução Normativa citada acima, há dúvidas sobre o esforço político que será feito, pelo Poder Executivo, para que a medida provisória vire lei, haja vista algumas falas do Ministro da Fazenda afirmando que revisaria a velocidade com a qual o Brasil até então almejava tornar-se membro da OCDE.

De qualquer forma, caso haja a conversão em lei, os novos métodos de controle de preços de transferência tornar-se-ão obrigatórios somente no ano-calendário de 2024.

### Créditos de PIS/Cofins

Ainda nos primeiros dias do ano, em 12 de janeiro, o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 1.159/2023, por meio da qual retirou o ICMS do cálculo dos créditos de PIS e Cofins, para todos aqueles contribuintes que se sujeita à incidência não-cumulativa dessas duas contribuições.

A medida veio como reação à decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), ocorrida no ano de 2017, de que o imposto estadual não faria parte da receita bruta do contribuinte e que, desse modo, não deveria ser tributado pela contribuição ao PIS e pela Cofins.

Apesar dessa não tributação reconhecida pelo STJ, o ICMS permanecia na base de cálculo do crédito gerado para o adquirente do bem ou serviço, inexistindo uma simetria perfeita entre o que

o fornecedor paga a título de PIS e Cofins *versus* o que pode ser creditado pelo próximo elo da cadeia.

Como essa alteração resultará no inevitável incremento da carga tributária, a MP 1.159 previu que a redução do crédito somente ocorrerá a partir de 1.º de maio, mantendo-se perene apenas se a MP for convertida em lei naquele mesmo prazo de 120 dias referido acima.

Vale salientar, ademais, que essa mudança legislativa deverá ensejar a atualização da Instrução Normativa nº 2.121, editada pela Receita Federal em 20 de dezembro de 2022, para consolidar as regras relativas à apuração, à cobrança e ao pagamento da contribuição ao PIS e da Cofins.

Destaque-se que essa Instrução Normativa, no que diz respeito ao cálculo dos créditos, trouxe outras mudanças que podem ser questionadas, em especial a previsão de exclusão do IPI, ainda que o imposto seja um custo para o contribuinte, isto é, ainda que o IPI não seja creditável pelo adquirente do bem.

Tal limitação pode ser discutida – tal como se discute a exclusão do ICMS pago pelo regime de substituição tributária (ICMS-ST) – porque não há base legal para a restrição ao crédito. Aliás, a recuperabilidade ou não do IPI é algo relevante, segundo a lei, apenas quando se trata de crédito da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes na importação, conforme artigo 15, § 3º, da Lei nº 10.865/2004, mas não para o creditamento advindo das aquisições nacionais de bens ou serviços.

### Reoneração dos combustíveis e voto de qualidade no CARF

Finalmente, o ano de 2023 começa quente com a edição das Medidas Provisórias nºs 1.160 – reinstituindo o chamado “voto de qualidade” no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – e 1.162 – reestabelecendo a contribuição ao PIS e a Cofins sobre combustíveis, as quais se encontravam zeradas até 28 de fevereiro.

No caso da MP 1.162, diferentemente do exemplo da tributação das receitas financeiras, a mudança envolveu o fenômeno da *represtinação* e, de fato, a imediata cobrança do tributo não viola a anterioridade.

Explico: a tributação a zero por cento foi criada pela Medida Provisória nº 1.157, prevista para vigorar transitoriamente, até 28 de fevereiro, de modo que, nesse caso, em 1.º de março estariam reestabelecidas as alíquotas anteriormente vigentes; as quais, no entanto, eram superiores às veiculadas na MP 1.162.

Nada a reparar, portanto, quanto à forma jurídica como se retomou a tributação dos combustíveis.

Quanto ao “voto de qualidade”, finalmente, a MP 1.160 vem sendo objeto de incansáveis negociações entre governo federal, Congresso Nacional e a sociedade civil, para que se encontre um meio termo: que não se retorne ao voto de qualidade tal como praticado durante anos, com o desempate de processos administrativos polêmicos e relevantes com forte tendência a favor dos cofres públicos; nem se mantenha a regra criada durante o governo anterior, no sentido de que, havendo empate no julgamento das disputas entre fisco federal e o contribuinte, a decisão final deveria ser sempre, obrigatoriamente, em favor do acusado (*in dubio pro contribuinte*).

É aguardar para ver o que mais vem por aí... ■