

## **A) TRIBUTAÇÃO SOBRE A OPERAÇÃO**

### **1. EXCLUSÃO DE ICMS E ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS**

As contribuições ao PIS e à COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas (receita bruta), independentemente da classificação contábil atribuída a cada receita. Da forma como são hoje calculadas tais contribuições, o ICMS e o ISS estão incluídos em sua base de cálculo (receita bruta), o que é passível de questionamento, pois tais impostos não configuram receita do contribuinte, mas sim do Estado e do Município, respectivamente.

O ICMS é um imposto de competência dos Estados, cuja responsabilidade pelo pagamento é das pessoas jurídicas que pratiquem (i) circulação de mercadorias; (ii) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e/ou (iii) prestação de serviços de comunicação. O ISS, por sua vez, é tributo de competência dos Municípios, o qual sujeitam as pessoas jurídicas prestadoras de serviços nas situações enumeradas pela lei (Lei Complementar nº 116/2003).

Os dois tributos, portanto, constituem receita dos respectivos entes públicos estatais, a quem são mensalmente repassados, sendo que, para os contribuintes, trata-se de uma despesa, não podendo, por isso, sofrer a incidência de PIS e COFINS. A polêmica foi submetida à análise do Poder Judiciário. Em relação ao ICMS, o assunto foi decidido definitivamente no último dia 13.05.21 favoravelmente aos contribuintes no âmbito do Supremo Tribunal Federal, pela exclusão do ICMS destacado da composição da Receita bruta para fins de apuração do PIS e da COFINS a partir de 17.03.2017. Com relação ao ISS, há precedentes favoráveis dos Tribunais Regionais Federais e conta com maioria no STF, aguardando-se o seu desfecho, ao que tudo indica, nos moldes da Decisão da questão sobre o ICMS.

Desta forma, as Decisões de primeiro grau têm seguido o entendimento em relação ao ICMS para o ISS. Para que não ocorra a prescrição dos créditos dos contribuintes, é recomendável o imediato ingresso de ação judicial questionando a matéria.

A referida ação se prestaria a desobrigar as empresas de recolherem o PIS/COFINS compostos pelo ICMS ou o ISS, com a ressalva de que, para o tributo estadual, o destaque só é válido a partir de 17.03.2017, e os últimos 05 anos para o ISS, havendo o direito à restituição/compensação dos montantes recolhidos indevidamente neste período, a contar da data do ajuizamento da ação para trás.

## **2. ISS FIXO PARA SOCIEDADES PROFISSIONAIS DE RESPONSABILIDADE LTDA**

No último dia 24.03.21, a 1ª Seção do STJ, nos autos do EARESP nº 31.084/MS decidiu pela possibilidade de sociedades empresárias de serviços profissionais constituídas sob a forma de responsabilidade limitada (Ltda) a terem o Imposto Sobre Serviços - ISS apurado pelo regime fixo de tributação, e não o variável, permitindo a tais contribuintes acesso a um regime fiscal mais vantajoso.

Ficou entendido no julgado que, resumidamente, as sociedades de serviços profissionais, no caso em análise, uma clínica médica, mesmo que constituídas sob a forma de Ltda, essencialmente, não podem ser consideradas empresas, por não possuírem processo produtivo como tal, mas tão somente sendo prestadoras de serviços intelectuais, onde o sócio da organização é o próprio prestador do serviço, portanto, fazendo jus à tributação pelo ISS fixo ao invés do variável. Este precedente é importante pois permite a anulação das normas municipais que proíbem o enquadramento de sociedades profissionais Ltda no ISS fixo, obrigando-as a recolherem o tributo municipal na sua forma variável, menos vantajosa.

A diferença entre os 2 regimes de tributação se dá que, enquanto no ISS variável a tributação ocorre com a aplicação da alíquota sobre a Receita bruta mensal (que varia de 2 a 5%), no regime fixo, a sociedade paga um valor fixo por sócio, cuja aplicação da alíquota se dará sobre um faturamento bruto presumido (estipulado em Lei). Financeiramente, caso o faturamento real seja maior que o presumido, pode-se obter excelentes vantagens tributárias com a mudança de regime, pois ocorre um trava do alcance do ISS no montante faturado, sendo um excelente instrumento de planejamento tributário, contudo, necessitando-se de autorização judicial para concretizar-se.

### 3. QUESTIONAMENTOS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DE ICMS INCIDENTE SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

Em 2009, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de ser inadmissível a incidência de ICMS sobre energia elétrica **disponibilizada**, porém não efetivamente consumida, através da súmula 391: O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente **utilizada**. Sobre o valor pago a título de demanda contratada, há a incidência de ICMS, mas não sobre a disponibilizada.

Entretanto, algumas empresas questionaram essa cobrança, eis que a simples colocação de energia à disposição do usuário, em tese, não configura fato gerador do ICMS. Ou seja, questionavam a incidência da parcela de energia contratada, mas não consumida. O resultado da discussão no STJ foi favorável ao contribuinte. Já no STF, foi reconhecida a repercussão geral do RE 593.824, que versa sobre a matéria, havendo julgamento favorável aos contribuintes, excluindo-se a incidência do ICMS sobre a parcela da energia elétrica contratada mas não utilizada.

Ultrapassada a questão em relação à demanda contratada, também existe a possibilidade de se questionar a incidência do ICMS sobre encargo de Transmissão e Distribuição de energia elétrica – TUST e a TUSD. Consumidores atendidos em qualquer tensão cuja carga seja igual ou superior a 3.000 kW, podem negociar livremente a compra e venda de energia elétrica com geradores, comercializadores e importadores de energia elétrica. A contratação dessa demanda se dá pela celebração de Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) ou de Contrato de Uso do Sistema de Distribuição (CUSD), e diversos Estados têm entendido que incide ICMS sobre a remuneração prevista em tais contratos (TUST e TUSD). Ocorre que tal entendimento não merece prosperar, pois enquanto a TUST e a TUSD são calculadas na proporção dos gastos para conexão, transmissão e distribuição da energia, o ICMS incide sobre o efetivo consumo, que se verifica através da saída da mercadoria e posterior entrada e consumo no estabelecimento do contratante. Nesse sentido, o STJ possui decisões favoráveis através da sistemática repetitiva, o que vincula as instâncias inferiores.

Além disso, já há, também, precedentes importantes que autorizam as exclusões da TUSD e TUST para consumidores finais comuns, sem a necessidade de prévio contrato de aquisição de demanda mínima de energia elétrica de 3.000 kw, ou seja, permitindo, na prática, a possibilidade de ajuizamento da presente demanda a quaisquer pessoas físicas e jurídicas consumidoras de energia elétrica

Sendo assim, diante da análise de entendimentos dos tribunais, é possível que qualquer contribuinte que se utiliza de demanda contratada de energia elétrica questione em juízo a incidência de ICMS sobre demanda contratada e não efetivamente consumida, bem como as inclusões da TUST e da TUSD em sua base de cálculo.

#### **4. CRÉDITOS DE PIS E COFINS - INSUMOS**

A Receita Federal do Brasil veda a utilização de vários créditos para fins de cálculo de PIS e COFINS pela sistemática não cumulativa, por entender que não se tratam de insumos utilizados no processo produtivo das empresas. Ocorre, no entanto, que existem várias decisões administrativas (CARF) e judiciais (STJ e TRFs) que ampliam o conceito de insumo e permitem a utilização de créditos para redução da base de cálculo do PIS e COFINS.

Diante disso, podemos realizar uma revisão dos dispêndios incorridos pelas empresas, visando o seu aproveitamento para fins fiscais, inclusive sugerindo medidas judiciais para embasar a sua correta utilização.

## **B) TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO**

### **1. LIMITAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO SALÁRIO – EDUCAÇÃO, SISTEMA “S” E INCRA A 20 SALÁRIOS MÍNIMOS POR MÊS.**

Em fevereiro de 2020, a 1ª turma do STJ entendeu, via Recurso Repetitivo, que as contribuições ao salário-educação, sistema “s” e INCRA não podem ter bases de cálculo superiores a 20 salários mínimos, não sendo o total da folha, como os contribuintes estão obrigados a calcular. Tal entendimento se deu com a inovação na interpretação legal do dispositivo que assim regula a situação, ao interpretar que tais rubricas não se configuram como custeio da seguridade social.

Esta Decisão gerou um importante precedente aos contribuintes, pois não há decisão anterior para divergir e, assim, a Fazenda poder recorrer do processo em que houve o debate jurídico. Sendo assim, na prática, este julgamento vincula as instâncias inferiores, sendo favorável ao contribuinte que requeira judicialmente.

Para adquirir este direito, o contribuinte deverá ajuizar ação para requerer judicialmente o limite da base de cálculo em até 20 salários, podendo pedir a compensação/restituição dos valores pagos a maior em suas respectivas bases nos últimos 60 meses.

## **2. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA**

As empresas que mantenham em seus estabelecimentos empregados registrados sob o regime da CLT (Consolidação das Leis do Trabalho) devem recolher aos cofres do INSS, mensalmente, a respectiva contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Ainda em relação à contribuição previdenciária, o artigo 195 da CF/88 dispõe que haverá incidência de contribuição previdenciária sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Atualmente, pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212/91, o contribuinte está sujeito à alíquota de 20%, mais o acréscimo de 8,5% (variável de acordo com a atividade econômica desenvolvida) sobre o salário-contribuição, presente no artigo 28 da Lei e definido como contraprestação auferida decorrente do exercício do trabalho ou do tempo à disposição do empregador, no curso de uma relação empregatícia ou de trabalho. O salário-contribuição não se confunde com a totalidade dos valores pagos pelo empregador ao seu empregado, que pode ter natureza de salário ou de indenização.

A verba tem natureza salarial quando paga com o sentido de contraprestação do trabalho, como o pagamento do salário estabelecido no contrato e o pagamento do trabalho que excede do limite diário de 8 horas. Por outro lado, a verba tem natureza indenizatória quando paga com o sentido de ressarcir o empregado por alguma despesa incorrida na execução do trabalho ou algum dano direto ou indireto causado pelo empregador, em razão do trabalho.

As quantias pagas ao empregado a título de indenização não devem compor a base de cálculo da referida contribuição social, uma vez que, como dito, tais valores não são pagos para remunerar a atividade profissional que o empregado exerce na empresa, mas sim a título de compensação à algumas situações ocorridas no âmbito da relação de trabalho. Em suma, a contribuição previdenciária patronal somente deve incidir sobre as verbas de natureza remuneratória e nunca sobre as que possuam caráter indenizatório ou não salarial, já que estas não visam retribuir o trabalho do empregado.

A própria Lei nº 8.212/91, no parágrafo 9º do artigo 28, enumera algumas das verbas que não possuem natureza salarial e, portanto, não podem ser consideradas como remuneração. Adicionalmente, os Tribunais Superiores<sup>1</sup> estão firmando entendimento no sentido de restringir a base de cálculo da contribuição patronal, confirmando, em diversos casos, a ilegalidade da tributação sobre as verbas de natureza não salariais e indenizatórias.

O Supremo Tribunal Federal (STF) manifestou entendimento de que, sobre o terço constitucional de férias, horas extras e vale-transporte pago em dinheiro, não pode haver a incidência da contribuição previdenciária, tendo em vista que são verbas indenizatórias e não incorporáveis ao salário. De acordo com o entendimento da Corte Maior, somente as verbas que se incorporam à remuneração do empregado, para fins de aposentadoria, é que podem sofrer incidência da contribuição.

Nesse sentido, as verbas que não decorram do labor do empregado, tais como o reembolso de despesas, auxílios inerentes ao exercício do trabalho, benefícios previdenciários, recomposições a título indenizatório, não possuiriam natureza salarial. Assim, as empresas que estejam incluindo na base de cálculo da contribuição previdenciária valores que possuem natureza indenizatória, tais como (i) terço constitucional de férias; (ii) férias indenizadas; (iii) primeiros quinze dias de afastamento por auxílio-doença; (iv) aviso prévio indenizado; (v) vale-transporte pago em dinheiro; (vi) pagamento de verba pelo alcance de metas; e (vii) 13º salários sobre as verbas acima, entre outras, podem questionar a incidência e a cobrança na esfera judicial através da propositura de ação judicial específica.

A ação se prestaria a desobrigar as empresas de recolher contribuições previdenciárias sobre as parcelas mencionadas acima, pagas aos seus empregados, sem correrem risco de serem autuadas pela fiscalização da Previdência Social, obtendo o direito, também, da busca à restituição/compensação das parcelas recolhidas indevidamente nos últimos 05 (cinco) anos.



### **3. SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO - SAT**

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça entendeu que a União não poderia ter aumentado a contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) - que passou a se chamar Riscos Ambientais do Trabalho (RAT) - sem a apresentação da motivação correspondente (REsp 1.425.090-PR). O referido tributo teve a alíquota ampliada com a edição do Decreto nº 6.957/09, que reenquadrou 1.301 atividades econômicas nas alíquotas da contribuição - que variam entre 1% e 3%, de acordo com o risco de cada setor - elevando o recolhimento para diversos contribuintes.

No processo acima referido, o contribuinte alegou que os motivos para a elevação do tributo não foram apresentados, tendo inclusive, vindo a público, antes da edição do Decreto, um anuário estatístico divulgado no sítio do Ministério da Previdência Social na internet, apontando que os acidentes de trabalho no setor haviam diminuído, sendo, assim, descabido o aumento promovido. O relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, acolheu a argumentação do contribuinte, entendendo que, desde a primeira instância, a União não teria apresentado as estatísticas que justificariam o aumento da alíquota. O Ministro relator destacou que este precedente poderia embasar o pedido de outras companhias, já que o Decreto nº 6.957/09 alterou o SAT (atualmente RAT) de diversos setores, sem, contudo, apresentar a devida motivação.

O entendimento do Ministro relator foi seguido pelo Ministro Arnaldo Esteves Lima, para quem a "mudança (na alíquota) deve ser motivada, caso contrário é uma verdadeira carta branca para a administração". Com a decisão favorável, a companhia autora da referida ação deixa de pagar a alíquota de 3% sobre a folha de salários prevista do Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/1994) consoante a redação que lhe foi dada pelo Decreto nº 6.957/09, e passa a recolher pela alíquota 2%. Este é um importante precedente que abre caminho para que outras empresas também consigam, judicialmente, reverter o aumento da alíquota do SAT, atual RAT.

Obs: As teses aqui abordadas não esgotam demais teses que possam ser aplicadas sobre uma demanda específica, no qual recomendamos o serviço de revisão fiscal para identificação de outras oportunidades.