

# REVISTA DIGITAL-IAT

ISSN 2764-4413

MARÇO- 2022

A revista mensal do  
Instituto de Aplicação do Tributo

# vol. 05

IAT

---

INSTITUTO  
DE APLICAÇÃO  
DO TRIBUTO

# I Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT



As inscrições para o **I Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT** estão abertas.

Para garantir a sua participação, acesse o **nosso site aqui** e escolha a modalidade desejada, podendo acompanhar virtualmente ou presencialmente, conforme valores abaixo apresentados:

Virtual - público geral: R\$ 350,00

Presencial - para estudantes: R\$ 1.200,00

Presencial - para profissionais: R\$ 1.800,00

Para compra de inscrições de grupos acima de 10 pessoas, **fale aqui** para condições especiais.

# Sobre nós

A Revista Digital - IAT é uma publicação mensal produzida e distribuída pelo IAT.

O objetivo é informar aos leitores sobre os temas de Direito Tributário que possam significar novas oportunidades na relação entre fisco e contribuinte.

A escolha por uma publicação eletrônica de acesso livre e gratuito tem a finalidade de aproximar os interessados do Direito Tributário e favorecer o debate e o compartilhamento de ideias.

A Revista realiza publicações originais sobre os diferentes domínios do ramo tributário, com abordagem objetiva e textos dinâmicos sobre as principais notícias, doutrinas, jurisprudências, conquistas dos(as) advogados(as) do escritório e a análise da conjuntura tributária nacional.

## Conselho Editorial

Andressa Lima Penteado  
Eduardo Monteiro Cardoso  
Gabriel Santiago  
Giovanni Pierroti de Andrade  
Fabricio Costa Resende  
Leonardo Lucci  
Letícia Tourinho Dantas  
Lucia Paoliello Guimarães  
Matheus Bueno Di Sarno  
Renato Bulbarelli Valentini  
Tácio Lacerda Gama  
Tiago Carneiro da Silva

## Editor

Tácio Lacerda Gama

## Coordenação editorial

Leila Loturco Giannasi

## Expediente

Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)  
Rua Capivari, 179, Pacaembu  
São Paulo/SP  
Tel: +55 (11) 3660-8200  
[contato@institutoiat.org](mailto:contato@institutoiat.org)

Março de 2022

# Sumário

01.

ENTREVISTA

02.

NOTÍCIAS

03.

ARTIGOS

04.

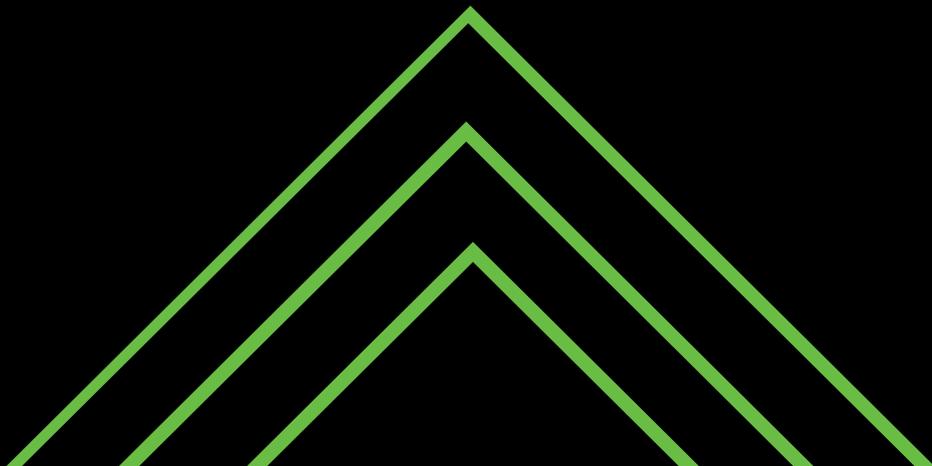
JURISPRUDÊNCIA COMENTADA



IAT



# ENTREVISTA



# *I Congresso Internacional de Direito Tributário debaterá os novos rumos do setor*

*por Leila Loturco Giannasi*



Tácio Lacerda Gama conta sobre os principais desafios para a execução do I Congresso Internacional de Direito Tributário.

Com o propósito de desenvolver o debate sobre os novos horizontes da tributação no país, o I Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT reunirá, em maio de 2022, na Bahia, a comunidade acadêmica, relevantes instituições técnico-científicas e associações de profissionais para aprender, ensinar e construir soluções para melhorar a eficiência tributária do Brasil.

Em três dias de evento, o Congresso contará com a participação de professores das mais renomadas instituições de ensino jurídico do país, e profissionais da iniciativa pública e privada, para tratar dos novos rumos da aplicação do direito tributário e das transformações que estão sendo propostas pelo Congresso Nacional neste momento e que poderão trazer mudanças significativas para os próximos anos.

O congresso será realizado com sessões plenárias pela manhã, tarde e noite, além de espaço para oficinas e cursos. É um evento que será integrado por profissionais com reconhecimento nacional, acompanhando a representatividade e pluralidade dos temas.

Professor de Direito Tributário dos cursos de graduação, mestrado e doutorado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), desde 2000, e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), desde 2001, Tácio Lacerda Gama conta, em entrevista exclusiva, como tirou a ideia do papel e deu andamento à execução do Congresso.

### **IAT - Quais são novos horizontes da tributação e o que o congresso traz de novo?**

Esse congresso é um convite à reflexão conjunta sobre os grandes temas da tributação, sejam eles eminentemente práticos ou operacionais, reflexivos e conceituais ou ainda a respeito das transformações que estão sendo propostas pelo Congresso Nacional neste momento e que poderão trazer transformações muito significativas para os próximos anos. Neste sentido, que o título do Congresso se chama “novos rumos da tributação”. Esse congresso oferece, portanto, uma grande oportunidade para que a comunidade acadêmica profissional ligadas ao direito tributário e estudantes em geral debatam os grandes temas, que são objetos de reflexões constantes, bem como todas as propostas de transformação da relação entre o fisco e contribuinte que estão em curso no Congresso Nacional.

Dos temários do Congresso, é possível identificar a grande relevância prática, como celebração de transações, realização de acordos, discussão sobre a pauta tributária do Supremo Tribunal Federal, as discussões dos grandes tribunais e transformações do direito tributário, seja por parte do fisco, seja por parte do contribuinte. Além dos temas conhecidos pelo grande público dos profissionais, há espaço para discutir novidades, incluindo todas as propostas de mudança relacionadas ao processo tributário, seja ele judicial ou administrativo, bem como as propostas de transformação da tributação sobre o consumo e a renda. Daí o nome “novos rumos da tributação”, porque ela está se transformando intensamente com a reflexão crítica dos profissionais que lidam diariamente com a tributação e têm interesse especial em entender se essas medidas são exclusivamente arrecadatórias ou se propõem algo que possa efetivamente melhorar.

### **IAT - Por que um congresso internacional de direito tributário neste momento?**

O Governo do estado da Bahia e do município de Porto Seguro, diante da maciça vacinação e da significativa queda dos números de mortes afetados pela pandemia, tem divulgado atos que sinalizam com a plena possibilidade de realização de eventos presenciais, nos moldes do que será feito pelo primeiro Congresso Internacional Direito Tributário do IAT. Se é possível do ponto de vista jurídico e sanitário, é fundamental que a gente volte a se encontrar, mas é muito importante que façamos isso sem esquecer de tudo o que nós fomos obrigados a aprender os últimos dois anos. Esse espírito do Congresso permite que as pessoas possam estudar, debater e trabalhar com uso da tecnologia, na modalidade presencial. Justamente pelo uso da tecnologia que será possível reunir grupo extraordinário de profissionais, presencialmente, no [Teatro L'Occitane](#), no meio de um campo de golfe absolutamente deslumbrante ao lado de uma área de preservação ambiental e do mar.

Nunca um evento dessas proporções, reunindo profissionais de direito tributário, foi feito naquela região. Portanto, hora de voltar, mas com responsabilidade, sem esquecer tudo o que aprendemos com uso de tecnologia para aperfeiçoar o nosso sistema tributário. Vamos submeter a críticas construtivas todos os projetos de transformação sobre o consumo, a tributação, a renda, o processo de uma série de questões palpitantes que toca o presente e o futuro da tributação no Brasil em suas dimensões nacionais e internacionais.

## **IAT - Por que reunir professores e profissionais em Trancoso?**

Por que não em Trancoso? Nos últimos dois anos, aprendemos a força que é possível trabalhar a distância, ser produtivos de qualquer lugar e aprender e criar conhecimento. A ideia de reunir profissionais que lidam com tributação para debater os novos rumos é justamente aproveitar para debater os novos horizontes da tributação, com os meios tecnológicos que tivemos nos últimos dois anos. Tudo isso será realizado na arquitetura que é o teatro que sediará o nosso evento. Devemos expandir as nossas possibilidades de trabalho aprendido. É justamente esse o espírito que se realiza grande congresso para tratar dos temas mais relevantes da tributação, com os principais profissionais do país, no local que é emocionalmente significativo para todo e qualquer brasileiro, que é a Costa do descobrimento, especialmente o vilarejo quinhentista, Trancoso.

## **IAT - O que esse congresso terá de diferente dos demais?**

Vamos começar com o que esse congresso tem de igual aos demais. Teremos uma intensa pauta de reuniões que começa pontualmente às 9h00 da manhã e segue até às 18h00 com pequenos intervalos entre uma mesa e outra. Teremos os grandes profissionais brasileiros que vêm discutindo, de forma brilhante, conduzindo discussão do direito tributário os últimos muitos anos, representando instituições públicas e privadas tanto profissionais quanto acadêmicas. Teremos certificados para os congressistas, oportunidade de estabelecimento de novas relações entre professores, alunos e profissionais em geral.

Tudo aquilo que é próprio dos grandes Congressos de Direito e colocar no nosso país. O que tem de diferente, além das tradicionais palestras e seminários, o Congresso trará cursos com profissionais renomados, com disciplinas variadas que vão da tributação de criptoativos, da advocacia no CARF até a contabilidade pública. Esses cursos serão certificados e com material didático próprio, oferecendo, assim, uma oportunidade a mais de formação técnica para todos os interessados. Além disso, estaremos no Litoral Sul da Bahia, uma das áreas mais bem preservadas e belas do litoral brasileiro. Por isso buscaremos oferecer a oportunidade para que os interessados conheçam a cultura estética, arquitetônica, musical, da moda e gastronômica do sul da Bahia, que são extremamente brasileiras, mas peculiares daquela região.

E, por isso, é um grande congresso como os outros, mas é diferente por ser realizado em teatro no meio de uma área de preservação ambiental próxima à praia após dois anos de forçado e triste confinamento por conta da pandemia. É uma espécie de renascimento dos nossos congressos presenciais para que a gente possa aproveitar e celebrar o retorno à normalidade, sem renunciar ao que construímos com tecnologia, inventividade e resiliência. É o momento de estudo, trabalho e de celebração da vida da amizade das boas relações em um local mais do que especial.

### **IAT - O que vocês estão imaginando para o modelo híbrido?**

O modelo híbrido estará presente nessa edição e nas próximas para possibilitar a todas as pessoas que não consigam comparecer presencialmente, nessa primeira edição. Viabilizaremos o acesso ao conteúdo, a beleza do local de onde faremos o nosso congresso e as possibilidades de debate. É absolutamente compreensível que nem todas as pessoas estejam confortáveis em pegar avião e se reunir presencialmente com outras pessoas, seja por razões profissionais ou de qualquer outra ordem. Portanto, é uma maneira de incluir professores, alunos e profissionais que, por qualquer razão, não possam estar presentes, mas que gostariam de participar desse primeiro evento do Instituto de Aplicação do Tributo. Então será um modelo simples, mas eficiente para que a gente tenha a melhor cobertura possível de maneira amigável e com custo compatível com um acesso de ótima qualidade e máxima divulgação.

### **IAT - O Congresso fala em cursos, palestras e oficinas. O que cada uma dessas coisas quer dizer?**

Palestras e oficinas seguem o modelo tradicional. Teremos eixos temáticos escolhidos a partir dos temas mais relevantes para quem lida com a tributação hoje e submeteremos os sistemas ao tratamento plural feito por advogados públicos e privados, por fiscais e outros tipos de profissão que lidam em direto indiretamente com a tributação. Os cursos são diferentes. Você tem material didático, inscrição e certificação a parte. Os cursos são restritos aos participantes do Congresso, oferecendo qualificação e informação completas. Acrescentamos as atividades culturais que estão sendo pensadas como pequenas surpresas a todos aqueles que consigam vir presencialmente o nosso evento.

## **IAT - Como tem sido a receptividade do congresso entre setores público e privado? Há diferença entre ambos?**

A reciprocidade tem sido surpreendente e excelente. Estão presentes não apenas órgãos dos estados que estão próximos à costa do descobrimento - ES e MG- mas de várias regiões do país, do Ceará ao Rio Grande do Sul. Temos contribuições de adesões tanto do poder público quanto da iniciativa privada. Parece consenso que uma vez que temos autorização do poder público e segurança sanitária reconhecida pelas autoridades competentes, é hora de retomar contatos e conhecer pessoalmente nossos parceiros e colegas. E não há por que não fazer isso em um lugar bonito e ótima infraestrutura aeroportuária e rodoviária, com grande cobertura hoteleira. É momento de reunir todos, debater as questões mais instigantes e, depois do dia de trabalho, esse novo período que se inicia com a normalização das atividades profissionais e acadêmicas.

## **IAT - O congresso pretende contribuir com o debate tributário contemporâneo?**

Nós, que integramos organização do Congresso, temos a pretensão de oferecer três coisas: a primeira é um espaço qualificado para debater o sistema tributário brasileiro, seus problemas concretos e todas as propostas de transformação; a segunda é oferecer um ambiente com segurança sanitária agradável para que as pessoas, além de estudar, possam se conhecer, trocar ideias e gerar novos projetos e; por fim, produzir conhecimento que ficará registrado virtualmente, com acesso parcialmente facultado a toda comunidade e parcialmente restrito àqueles que pagaram suas inscrições. Também será possível produzir artigos, coletâneas de textos e lançar livros para firmar um espaço de debate que reúne os principais atributos que marcam os nossos grandes congressos, como profissionalismo, organização e escolha criteriosa. Utilizaremos a tecnologia para fazer tudo isso em um ambiente bonito e culturalmente rico.

## Teatro L'Occitane

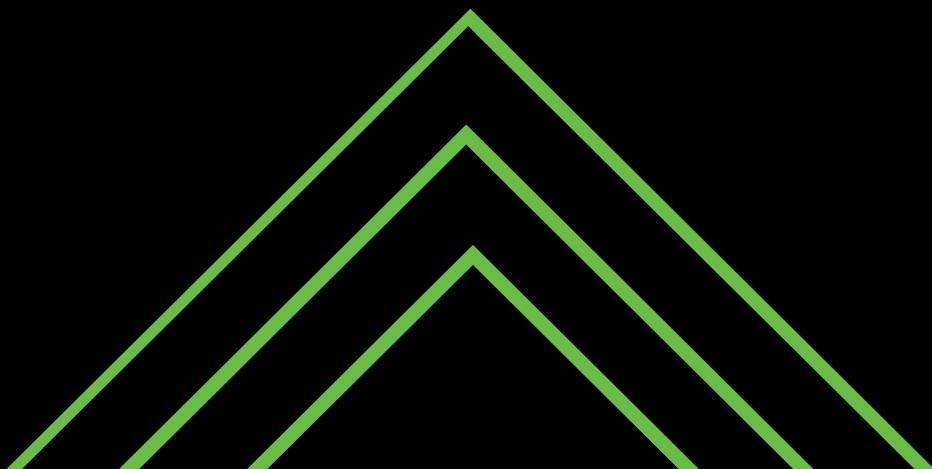




IAT



# NOTÍCIAS



## **Alagoas cria incentivo fiscal a empresas que patrocinam o esporte**

Em 23.2.2022, foi assinado, pelo governador do Estado de Alagoas, decreto que cria incentivo fiscal a empresas situadas naquele estado que apoiarem financeiramente projetos esportivos aprovados pela Secretaria de Estado do Esporte, Lazer e Juventude (SELAJ), com o objetivo de estimular atletas olímpicos, paralímpicos e não olímpicos. O decreto prevê, também, doações ao Fundo Especial de Desenvolvimento dos Esportes. Com o incentivo fiscal, o contribuinte terá direito a crédito presumido de ICMS, correspondente aos recursos por ele aplicados em projetos esportivos. Para tanto, devem ser observados os limites global e individual estabelecidos no decreto.

## **PGFN: Prazo para adesão a acordos de transação é prorrogado até 29.4.2022**

Foi prorrogado até 29.4.2022 o prazo para adesão a acordos de transação oferecidos aos contribuintes pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Entre as modalidades de transação nessa situação, estão a Transação Funrural, Extraordinária, Excepcional, Excepcional para Débitos Rurais e Fundiários, Dívida Ativa de Pequeno Valor, do FGTS e o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos. Esses acordos permitem que o contribuinte regularize sua situação fiscal perante a PGFN, usufruindo de condições especiais com descontos de até 100% sobre os valores de multa, juros e encargos. Autorizada pela Lei n. 13.988/2020, a transação tributária visa o estímulo à atividade econômica e a garantia de recursos para as políticas públicas.

## **Santa Catarina oferece parcelamento de ICMS em até 120 vezes**

Desde 11.2.2022, o Estado de Santa Catarina disponibiliza, por meio do Sistema de Administração Tributária (SAT), o parcelamento do ICMS em até 120 vezes para as empresas prestadoras de serviço de transporte de passageiros ou cargas e às pertencentes aos demais setores impactados pelos decretos de restrição de atividades, editados em função da pandemia de Covid-19. Para o aproveitamento do benefício, é necessário que tenha ocorrido, ao menos, um fato gerador de ICMS até 31.12.2020. Além disso, o pagamento da primeira prestação deverá ser efetuado até 30.6.2022. Caso haja atraso de três parcelas, sucessivas ou não, ou o transcurso de 90 dias, contados do vencimento da última quitada, o parcelamento ficará sujeito a cancelamento. A medida foi regulamentada pelo Decreto n. 1.711/2022.

## **Projeto que regulamenta inscrição de débito na dívida ativa é incluído no regime de urgência**

A Câmara dos Deputados aprovou o regime de urgência para o Projeto de Lei Complementar n. 28/2020, que regulamenta a inscrição dos débitos tributários na dívida ativa. Entre as disposições do projeto, destaca-se o condicionamento da referida inscrição ao (i) trânsito em julgado da ação ou (ii) não impugnação judicial pelo contribuinte no prazo de 90 dias, contados da ciência da decisão final administrativa. Com a aprovação da urgência, o projeto poderá ser votado nas próximas sessões do Plenário da Câmara.

## **Comissão do Senado aprovou a isenção de tributos para equipamentos fotográficos**

Em 22.2.2022, a Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado aprovou o Projeto de Lei n. 141/2015, que isenta de IPI, Imposto de Importação, COFINS e Contribuição ao PIS os equipamentos e materiais importados para uso exclusivo no exercício da profissão de fotógrafo e cinegrafista. Segundo o projeto, as isenções podem ser concedidas apenas a equipamentos e materiais que não possuam similar nacional, avaliados em até R\$ 50 mil, e pelo prazo de cinco anos, a partir da publicação da lei. Entre as exigências para a obtenção do benefício, estão (i) a comprovação do exercício da profissão de fotógrafo, repórter fotográfico e cinematográfico, cinegrafista ou operador de câmera, (ii) a declaração de falta de equipamento similar no mercado nacional e (iii) a permanência com o equipamento pelo prazo mínimo de dois anos. O projeto segue para o Plenário do Senado.

## **Abertura de prazo para acordo em precatórios com o Município de São Paulo**

A Prefeitura de São Paulo abriu prazo para que os contribuintes possam realizar acordos relativos ao pagamento de precatórios. De acordo com o edital aprovado pelo Município, os titulares originais dos precatórios e os seus sucessores "causa mortis" ou cessionários podem celebrar o acordo, mediante o deságio de 25% para os créditos de precatórios inscritos na ordem cronológica de pagamento entre os anos de 2004 a 2005; 30% entre os anos de 2006 a 2007; 35% entre os anos de 2008 a 2015; e 40% entre os anos de 2016 a 2022. A aplicação do deságio será feita em cima do valor devido atualizado do crédito em que o cálculo seja definitivo, na condição de que não exista discussão do crédito em sede de ação rescisória ou recursos pendentes do Município de São Paulo, IPREM, Autarquia Hospitalar Municipal, Serviço Funerário do Município de São Paulo, SPTrans ou SP-Urbanismo, ou crédito sujeito a retificação.

Ressalta-se, no entanto, que acordos em precatórios de ordem cronológica 2023 não serão realizados. Por fim, o requerimento para apresentação de proposta de acordo direto com o Município de São Paulo, devidamente preenchido e acompanhado da documentação exigida, deverá ser protocolado entre 07.02.2022 e 29.04.2022, na forma eletrônica, por meio do site <https://pap.prefeitura.sp.gov.br/infoiniciais.aspx>. Além disso, as propostas de acordos devem ser instruídas com os documentos especificados no Edital.

## **Demora no aumento de capital não descaracteriza a operação, afastando a incidência de IOF**

A demora de capitalização em Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) não descaracteriza a operação, afastando a incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)<sup>1</sup>. A questão foi decidida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF) em precedente inédito a favor dos contribuintes. Foi inferido que não há amparo legal para a matéria da demora para a capitalização, tendo em vista que não há um limite expresso para o aumento de capital. Ainda, que o Parecer Normativo CST 17/84 e a IN SRF 127/88, que previam um prazo limite para a capitalização de AFAC, não mais produzem efeitos.

---

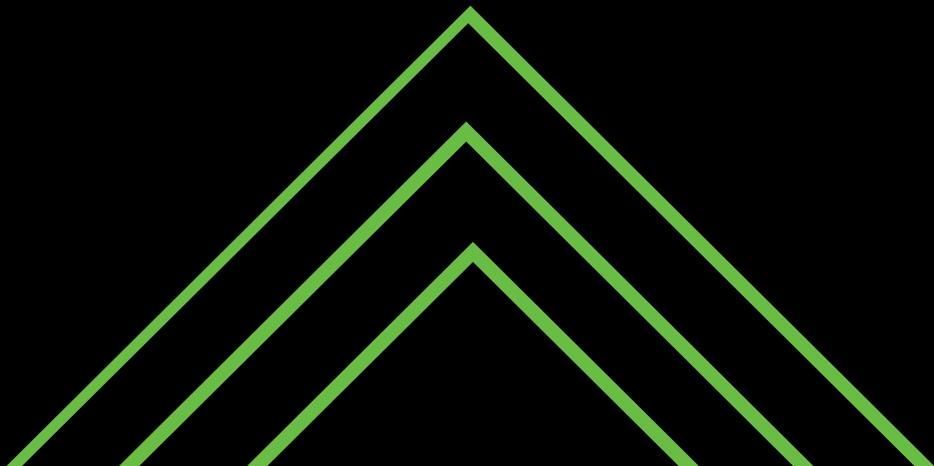
<sup>1</sup>CARF, Processo n. 10980.723999/2015-11, 3ª Turma da Câmara Superior, j. 18/02/2022.

## **Projeto que regulamenta inscrição de débito na dívida ativa é incluído no regime de urgência**

A Câmara dos Deputados aprovou o regime de urgência para o Projeto de Lei Complementar n. 28/2020, que regulamenta a inscrição dos débitos tributários na dívida ativa. Entre as disposições do projeto, destaca-se o condicionamento da referida inscrição ao (i) trânsito em julgado da ação ou (ii) não impugnação judicial pelo contribuinte no prazo de 90 dias, contados da ciência da decisão final administrativa. Com a aprovação da urgência, o projeto poderá ser votado nas próximas sessões do Plenário da Câmara.

# ARTIGOS

IAT



# ***Distribuição Disfarçada de Lucros e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido à luz da jurisprudência do CARF e do STJ***

***por Tácio Lacerda Gama***

## **Introdução**

A tecnologia digital de comunicação tem transformado o direito tributário brasileiro. A facilidade de produzir, reproduzir e difundir textos promoveu mudança na forma de conhecer o direito e promover a sua aplicação. Hoje, muito mais do que antes da emergência do computador e da internet, fundamentar decisões e argumentações é algo que se faz com o uso da jurisprudência, das provas e de argumentações concretas. Pode-se falar que a tecnologia deixou o direito mais objetivo, prático e palpável.

Por isso mesmo, um tema concreto como o regramento da Distribuição Disfarçada de Lucro - DDL e sua aplicação à apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é precisa ser abordado não só com a análise da legislação, mas também da jurisprudência produzida ao seu entorno, a qual promove atualizações sucessivas, ainda que não haja qualquer mudança legislativa.

Feita esta breve contextualização, vamos aos pontos que interessam: o que é DDL? Como era e como ficou a legislação que trata do seu regramento? Como se relaciona com a CSLL? Quais alterações objetivas foram introduzidas pela jurisprudência recente do CARF e do STJ? É do que trataremos a seguir.

## Definição de DDL no ordenamento jurídico vigente

É possível definir a Distribuição Disfarçada de Lucros como ilícito na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, conseqüentemente, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, já que, em virtude de expressa disposição legal, constante do art. 57, caput, da Lei n. 8.981/95, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento de IRPJ.

E, nos termos do art. 149 do CTN, enquanto ilicitude, a DDL obriga a autoridade administrativa a realizar lançamento de ofício. Neste lançamento, deverá ser exigido o valor proporcional do tributo, com as respectivas penalidades e correções.

Tomadas as disposições do art. 529 e seguintes do RIR/2018, presume-se a DDL nos casos de realização de negócios jurídicos entre partes ligadas em condições de favorecimento, conforme as hipóteses dos incisos do dispositivo.

E a consequência atribuída a essa hipótese legal é a adição ao lucro líquido ou a impossibilidade de dedução de despesa decorrente do negócio jurídico praticado nessas condições, conforme arts. 531 e seguintes do RIR. Trata-se, portanto, de consequências relativas à apuração do Lucro Real, que impactam diretamente a apuração do IRPJ e da CSLL e que não podem ser estendidas a empresas optantes do Lucro Presumido ou integrantes do Simples Nacional.

### Breve histórico legislativo do instituto DDL

O instituto da Distribuição Disfarçada de Lucros passou a constar no ordenamento jurídico, pelo menos, a partir de 1964, com a Lei n. 4.506/1964. Essa previu, em seu art. 72, que seriam formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica aquelas que envolvessem a realização de negócios jurídicos entre acionistas, sócios, dirigentes ou participantes, parentes ou dependentes, relacionados em condições de favorecimento.

---

[1] "Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei."

A legislação tratou, ainda, da possibilidade de dedução de despesas de alugueis desde que não constituísse distribuição disfarçada de lucros.

Posteriormente, parte das disposições foi revogada pelo Decreto-Lei 1.598/1977, com as alterações que lhe foram dadas pelos DLs 2.064/1983 e 2.065/1985. Assim, nos termos do art. 60 do DL 1.598/1977, passaram a ser previstas como DDL apenas as sete operações, abaixo descritas, realizadas entre a pessoa jurídica e partes ligadas que tenham como objeto:

<b>DDL – hipóteses do Decreto-Lei 1.598/1977, incorporadas pelo RIR/2018</b>	
<b>Hipótese – descrições de operações entre partes ligadas:</b>	<b>Consequência – adição ao lucro líquido ou impossibilidade de dedução de despesa:</b>
1. alienação de bem por valor notoriamente inferior ao de mercado.	A diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período de apuração.
2. aquisição de bem por valor notoriamente superior ao de mercado.	A diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão.
3. Perda, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, de sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição.	A importância perdida não será dedutível.
4. Excesso das variações monetárias ativas em relação às variações monetárias passivas de que trata o art. 18 do DL 1598/1977.	A diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período de apuração.
5. Empréstimo de dinheiro se, na data do empréstimo, a Pessoa Jurídica possui lucros acumulados ou reservas de lucros <sup>1</sup> .	O montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível.
6. Pagamento a pessoa ligada de alugueis, <i>royalties</i> ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado.	As importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.
7. Realização de qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.	As importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.

A legislação trouxe, também, definições a respeito dos critérios para identificação do valor de mercado (art. 60, §§ 4º a 7º) e de situações em que há caracterização de DDL mesmo com a realizações de negócios mediante interposta pessoa.

Foi prevista, ainda, a possibilidade de o contribuinte comprovar que o negócio jurídico não foi realizado em condições de favorecimento, situação que excluiria, então, a DDL. As hipóteses legais de DDL passaram a constituir, portanto, uma presunção relativa de realização de negócio jurídico em condições de favorecimento.

Quanto aos alugueis, a Lei 9.249/1995, complementando a Lei n. 4.506/1964, previu que não seriam dedutíveis os alugueis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes que exceder o preço ou o valor de mercado – situação que se amolda à hipótese de DDL prevista no art. 60, VI do DL 1.597/1977, correspondente ao art. 528, V do RIR/2018.

Posteriormente, a Lei 9.249/1995 tratou, em seu art. 23, da possibilidade de pessoas físicas realizarem transferência de capital, bens e direitos pelo valor de sua declaração anual de ajuste ou pelo valor de mercado a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital. Previu, no art. 142, § 1º, que nos casos de transferência feita pelo valor da declaração, as pessoas físicas deverão lançar na DAA as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou dos direitos subscritos, hipótese em que, apesar de não haver utilização do valor de mercado na transação, não há presunção de DDL.

O tratamento jurídico previsto nos arts. 529 e seguintes do RIR/2018 reflete fundamentalmente aquele decorrente da edição do DL 1.598/1977, com as alterações previstas nos Decretos Leis 2064/1983 e 2065/1965.

---

[2] Nos termos do art. § 1º do dispositivo, a vedação para empréstimos entre partes relacionadas não se aplica às operações de instituições financeiras, companhias de seguro e capitalização e outras pessoas jurídicas, cujo objeto sejam atividades que compreendam operações de mútuo, adiantamento ou concessão de crédito, desde que realizadas nas condições que prevaleçam no mercado, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

A necessidade de que negócios jurídicos entre partes relacionadas atendam a condições de mercado, portanto, é tema constante na legislação brasileira há muito, antes da promulgação de 1988, antes da previsão legal de isenção de dividendos e, claro, antes da mais recente consolidação das normas da legislação federal a respeito do Imposto de Renda, pelo Decreto 9.580/2018.

As mudanças fundamentais foram a previsão mais genérica de impossibilidade de realização de qualquer negócio jurídico em condições de favorecimento e a vinculação da consequência à apuração do lucro líquido ou dedução de despesas necessárias - vinculando o instituto diretamente à apuração do IRPJ e da CSLL sob a sistemática do Lucro Real.

Hoje, a disciplina jurídica da DDL no Sistema Tributário Nacional não é tema que se esgote na lei. A lei inova e delimita critérios gerais. Os atos normativos infralegais prescrevem de forma analítica aquilo que está prescrito de forma sintética na Lei. A diferença é que, hoje, estes atos têm efeito vinculante. São disposições normativas que devem ser levados em consideração pela autoridade fazendária. Por isso, além de conhecer o que a lei dispõe, deve-se analisar os casos julgados, os precedentes formados em processos de consulta vinculante (COSIT) junto à Receita Federal ou súmulas ou precedentes com repercussão geral junto ao Poder judiciário.

É o que faremos a seguir.

### **Condições de favorecimento segundo a Receita Federal**

Em Solução de Consulta da 10ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal, o órgão destacou a possibilidade de dedução, como despesas operacionais, dos juros abonados aos empréstimos e saldos credores de contas correntes de sócio, acionista, dirigente, administrador ou participante nos lucros de pessoa jurídica.

O ato afirmou serem critérios essenciais desta dedução que (i) tenha sido firmado contrato escrito com cláusula expressa e que (ii) as taxas percentuais ajustadas não sejam superiores às comumente utilizadas no mercado financeiro.[3] O entendimento foi igualmente afirmado pela 8ª Região Fiscal.[4]

A transferência de direitos creditórios a sócio pelo seu valor contábil também já foi objeto de análise da Receita Federal, desta vez por meio de ato normativo vinculante. Na Solução de Consulta COSIT 81/2019, o órgão afirmou a possibilidade de a pessoa jurídica efetivar a transferência dos saldos remanescentes da liquidação, de bens ou direitos creditórios aos sócios, pelo valor contábil, não gerando, assim, ganho de capital com relação aos direitos transferidos. Nesse caso, apesar da realização de operação com valor possivelmente não compatível com o de mercado, foi levado em conta o fato de haver previsão instituída pelo art. 22 da Lei 9.249/1995 de devolução de patrimônio integralizado ao sócio por seu valor contábil, que afastaria a figura da DDL na hipótese[5]:

---

[3] Solução de Consulta 137 Disit/SRRF10, de 13/12/2010. "ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ EMENTA: DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE A PESSOA JURÍDICA E SÓCIO. São admitidos como despesas operacionais os juros abonados aos empréstimos e saldos credores de contas correntes de sócio, acionista, dirigente, administrador ou participante nos lucros de pessoa jurídica, desde que haja contrato escrito com cláusula expressa. As taxas percentuais ajustadas não poderão ser superiores às comumente utilizadas no mercado financeiro, nem às relativas aos empréstimos menos onerosos obtidos pela pessoa jurídica. DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 299, 374, 464, II, e 465; Parecer Normativo CST nº 138, de 1975."

[4] Solução de Consulta 34 Disit/SRRF08, de 11/04/2006. "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: São admitidos como custos ou despesas operacionais os juros abonados aos empréstimos e saldo credores de contas correntes de sócio, acionista, dirigente, administrador ou participante nos lucros de pessoa jurídica, desde que haja contrato escrito com cláusula expressa. As taxas percentuais ajustadas não poderão ser superiores às comumente utilizadas no mercado financeiro, e nem às relativas aos empréstimos menos onerosos obtidos pela pessoa jurídica. Dispositivos Legais: Arts. 282, 374 e 464, II do RIR/1999; Parecer Normativo CST nº 168/75."

[5] Trecho do inteiro teor do ato: "Na vigência do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, inexistia a possibilidade da prática de qualquer negócio envolvendo os bens da pessoa jurídica com pessoa ligada - aí incluídos os sócios - senão com base no valor de mercado do bem, sob pena de enquadramento da situação como distribuição disfarçada de lucros. Era o que se deduzia do art. 60, do mencionado diploma normativo: (...) Como se vê, sob o regime do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o entendimento era o de que constituía distribuição disfarçada de lucro qualquer alienação de bem do ativo de pessoa jurídica a pessoa ligada, dentre os quais se incluía o seu sócio, feita em condição diversa daquela que o vendedor poderia obter mediante negociação do bem no mercado. Com o advento da Lei nº 9.249, de 1995, passou a receber tratamento específico a situação em que a pessoa jurídica transfere a sócio ou acionista bens e direitos do seu patrimônio a título de devolução de sua participação no capital social. O caput do art. 22 faculta, em tais hipóteses, a avaliação de tais bens pelo valor contábil ou pelo valor de mercado, sendo que o seu § 1º determina o respectivo efeito na hipótese de a transferência vir a ser feita pelo valor de mercado (...)"

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*COMPANHIA EM LIQUIDAÇÃO - SALDOS - TRANSFERÊNCIA DE DIREITOS CREDITÓRIOS AO ÚNICO SÓCIO. VALOR CONTÁBIL - INEXISTÊNCIA DE GANHO DE CAPITAL.*

A pessoa jurídica pode efetivar a transferência dos saldos remanescentes da liquidação, de bens ou direitos creditórios aos sócios, pelo valor contábil, não gerando, assim, ganho de capital ou "mais valia" dos direitos transferidos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 22 e Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 60.

Por fim, na Solução de Consulta 20, da 8ª Região Fiscal da SRRF, o órgão afirmou a possibilidade de dedução de despesas relativas ao pagamento de royalties pelo uso de marca detida por empresa ligada, a qual não caracterizaria, por si só, distribuição disfarçada de lucros. Mais uma vez, aqui, a RFB afirma, corretamente, a necessidade de comprovação de favorecimento da pessoa jurídica na realização do negócio tributado, não bastando a mera circunstância de haver dependência entre as partes para que a situação se amolde às hipóteses de DDL.[6]

### **Condições de favorecimento segundo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF**

O CARF, em caso de compra e venda de bens entre partes relacionadas, manifesta entendimento segundo o qual a caracterização de DDL ocorre quando a transação ocorre por valor notoriamente superior ao de mercado. O Conselho destaca, ainda, a necessidade de que haja efetiva comprovação da ligação societária entre as partes:

---

[6] Solução de Consulta 20 Disit/SRRF08, de 01/04/2011. "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ "DESPESAS COM "ROYALTIES" O fato de a beneficiária dos rendimentos, domiciliada no País, ser controlada pela empresa pagadora dos "royalties", não implica, por si, observadas as condições legais, na indedutibilidade dos dispêndios. Dispositivos Legais: Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 a 14; Lei nº 4.056, de 1964, arts. 22 e 71; Lei nº 9.279, de 1996, arts. 122 e 211; RIR/1999, arts. 352 a 355 e PN CST nº 139/75."

*DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. PESSOA JURÍDICA QUE ADQUIRE, POR VALOR NOTORIAMENTE SUPERIOR AO DE MERCADO, BEM DE PESSOA LIGADA. PRESUNÇÃO LEGAL QUE NECESSITA QUE SEJAM IMPLEMENTADOS DOIS REQUISITOS, QUAIS SEJAM, A AQUISIÇÃO DE BEM DE PESSOA LIGADA E QUE O VALOR SEJA NOTORIAMENTE SUPERIOR AO DE MERCADO. NÃO COMPROVAÇÃO DO VÍNCULO ENTRE O ADQUIRENTE E O ALIENANTE. (...) Dessa forma, necessita-se de dois requisitos concomitantes para que a presunção da distribuição disfarçada de lucros seja aperfeiçoada: 1) aquisição de bem de pessoa ligada; e 2) cujo valor seja notoriamente acima do valor de mercado. Se o vendedor pessoa jurídica não é acionista ou sócio do atuado comprador do bem, inviável falar na presunção de distribuição disfarçada de lucro.[7]*

Na mesma linha, em caso de cessão de direito a pessoa ligada, o Conselho afirmou a necessidade de que se comprove que a operação tenha sido realizada *por valor consideravelmente inferior ao de mercado* para que se tenha situação sujeita a caracterização como Distribuição Disfarçada de Lucros.[8]

Há também casos em que foi julgada a possibilidade de dedução de despesas com debêntures oferecidas e subscritas por seus sócios. No acórdão 9101-003.310, julgado em 17/01/2018, a Câmara Superior do CARF analisou situação na qual os títulos foram oferecidos apenas aos sócios da empresa e sua remuneração atrelada aos lucros da entidade. Em seu entender, a situação caracterizou Distribuição Disfarçada de Lucros a esses sócios, inviabilizando a dedução das despesas com seu pagamento do lucro real:

*DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. NORMALIDADE. USUALIDADE. NECESSIDADE. INOCORRÊNCIA. FAVORECIMENTO A PESSOAS LIGADAS. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.*

*As despesas decorrentes de operações com debêntures, oferecidas e subscritas exclusivamente pelos sócios da empresa, mediante simples conversão de valores a eles devidos pela própria pessoa jurídica, e sem previsão de remuneração fixa por meio de juros, mas tão somente com remuneração atrelada aos lucros da empresa, em percentual substancial, não se enquadram nos conceitos de usualidade, normalidade e necessidade; bem assim essa situação também de evidente favorecimento a pessoas ligadas configura distribuição disfarçada de lucros, o que torna tais despesas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

[7] Data da Sessão 13/09/2016. Relator(a) Fernando Brasil De Oliveira Pinto. Acórdão 1402-002.293.

[8] "LUCRO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA. CESSÃO DE DIREITOS. ALIENAÇÃO. A distribuição disfarçada de lucro em razão de alienação de ativo, assim considerada a cessão de direitos, à pessoa ligada somente se opera quando feita por valor consideravelmente inferior ao de mercado, não se admitindo como tal o valor contábil." Recurso de Ofício. Data da Sessão 26/07/2017. Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado. Acórdão 1302-002.316.

## MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE. OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO.

*Caracterizada a ação dolosa do contribuinte visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.[9]*

A hipótese caracterizou, na visão do CARF, verdadeira simulação: em verdade, teve-se, ali, pagamento de dividendos, e não oferta de financiamento da dívida da empresa com remunerações compatíveis as de mercado. Por essa razão o Conselho admitiu, além da glosa das despesas com o pagamento da remuneração das debêntures, a fixação de multa de ofício qualificada de 150%. A relação entre DDL e a caracterização de planejamento tributário ilícito passa a ser, então, objeto de análise no tópico seguinte.

## **Condições de favorecimento segundo o Superior Tribunal de Justiça**

O STJ possui entendimento segundo o qual as hipóteses legais de DDL constituem presunções relativas da realização de negócios jurídicos em condições de favorecimento e, conseqüentemente, da tributação a menor de IRPJ e CSLL, ou, ainda, da dedução ilícita de despesas. Porque relativa, essa presunção seria passível de ser ilidida por prova em contrário apresentada pelo contribuinte - isto é, prova de que o negócio jurídico foi realizado em condições normais de mercado, ou, ainda, de que as partes não possuíam vínculo de ligação de que trata o art. 529 do RIR (art. 60, § 3º do DL 1.598/1977).

Dito de outro modo, a verificação de DDL é feita caso a caso, conforme as circunstâncias concretas constituintes do negócio jurídico.

Aplicando essa lógica, em acórdão prolatado em 04/03/2008, entendeu que a realização de empréstimo entre pessoa jurídica e seu Vice-Presidente com taxa de juros superior às praticadas em condições usuais pelo mercado teria constituído DDL.

---

[9] Número do Processo 16561.720155/2013-73. Contribuinte HEINZ BRASIL S.A. Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. Data da Sessão 17/01/2018 Relator(a) ADRIANA GOMES REGO. Nº Acórdão 9101-003.310.

No caso, entendeu relevante a circunstância de não haver, nos autos, comprovação de que a estipulação de juros e correção monetária teria sido contratada nas condições usuais do mercado financeiro. Mas destaque-se que o ônus da prova recai, aqui, sobre a empresa a quem é imputada a DDL.[10] Realizada operação entre partes dependentes, deverão estas estarem aptas a comprovar que o negócio jurídico atendeu a parâmetros de independência e distanciamento, sob pena de caracterização de DDL.

### **Outros usos: DDL como indício de planejamento tributário abusivo segundo a Receita Federal e o CARF**

Ao tratarmos do regime jurídico da DDL, apresentamos definição de DDL como hipótese de ilícito na apuração do IRPJ e da CSLL, cujas consequências seriam aplicáveis exclusivamente ao regime de apuração do Lucro Real. Se o valor da diferença entre o negócio realizado e o valor que normalmente decorreria em condições normais de mercado implicar perda de receita para a pessoa jurídica, a consequência é sua adição ao lucro líquido – por exemplo, venda de um bem a parte ligada por valor abaixo do de mercado. Se, por outro lado, implicar uma despesa dedutível maior do que aquela usualmente decorrente de uma operação em situação paritária – a exemplo dos juros pagos a pessoa ligada superiores às taxas de remuneração do capital daquela espécie de empréstimo –, a consequência será a indedutibilidade da despesa.

Contudo, a caracterização de DDL assumiu outra função relevante a partir de julgados e atos normativos editados por autoridades administrativas: constituir prova de Grupo Econômico Irregular, implicando a responsabilidade tributária por interesse comum na ocorrência do fato gerador de que trataria o art. 124, I do CTN.

---

[10] “TRIBUTÁRIO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO. PRESUNÇÃO. EMPRÉSTIMO A VICE-PRESIDENTE DA EMPRESA. (...) 2. Empréstimo concedido a Vice-Presidente da empresa com taxa de juros superior às utilizadas pelo mercado. Lucro apurado pela empresa no exercício. Três contratos de mútuo firmados. Distribuição disfarçada de lucro. 3. Não há comprovação na lide de que a estipulação de juros e correção monetária tenha sido contratada nas condições usuais do mercado financeiro.” (REsp 970.585/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 07/04/2008)

O recente Parecer Normativo COSIT 04/2018 é exemplo contundente do uso da figura do DDL para fundamentação de descaracterização de negócios jurídicos com fundamento em planejamentos tributários abusivos e, conseqüentemente, da atribuição de responsabilidade tributária a terceiro por interesse comum na ocorrência do fato gerador. O ato normativo expressa entendimento vinculante da Secretaria da Receita Federal do Brasil no seguinte sentido:

- i.** A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação ao fato jurídico tributário;
- ii.** Esse interesse comum pode decorrer tanto de ato lícito que gerou a obrigação tributária quanto de ato ilícito que a desfigurou;
- iii.** No caso de ato ilícito, demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, demonstrando-se o nexu causal entre a participação do responsável e o ato ilícito com resultado prejudicial ao Erário;
- iv.** Nesse sentido, seria ato ilícito que ensejaria a responsabilidade tributária o chamado grupo econômico irregular, em que há abuso da personalidade jurídica e se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única[11];
- v.** À Fiscalização cumpre, então, comprovar a existência de grupo econômico irregular - que não se confunde com o grupo econômico de fato legítimo;
- vi.** No entendimento do parecer, consistiria, então, uma das formas de comprovação do cometimento de ilícito de abuso de personalidade jurídica caracterizadora de grupo econômico irregular a distribuição disfarçada de lucros.[12]

---

[11] Outras hipóteses seriam evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; e) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

[12] Conforme ementa do ato normativo e itens 20 a 25 de seu inteiro teor. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>

Portanto, para além das hipóteses de apuração do lucro real pura e simples, temos aqui a DDL como prova contundente, na visão da SRF, de ocorrência de ilícitos mais graves. Aqui, do abuso de forma e da caracterização de dolo, fraude ou simulação, que submete o contribuinte, além da apuração da diferença de imposto, à incidência de multas que podem chegar a 150%.

A relação entre DDL e planejamentos tributários ilícitos não é novidade. Já havia sido objeto de manifestação da jurisprudência administrativa e judicial. O Superior Tribunal de Justiça, em julgado de 26/04/2011, estabeleceu relação direta entre a norma que estabelece hipótese de Distribuição Disfarçada de Lucros e a evasão fiscal:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. DESPESA OPERACIONAL. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES E DIRETORES. DEDUÇÃO. LIMITAÇÃO. ART. 29 DO DECRETO-LEI N. 2.341/1987. LEGALIDADE.*

*1. O artigo 29 do Decreto-Lei n. 2.341/1987 visa evitar a distribuição disfarçada de lucros, que ocasiona a evasão fiscal. Assim, o excesso de remuneração é considerado lucro sujeito à incidência do imposto de renda. Precedentes: AgRg no REsp 672.714/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 19/12/2007; REsp 447.587/PR, Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 3/10/2005; REsp 389.092/RS, Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 30/9/2002.*

*2. Os limites estabelecidos no artigo 29 do Decreto-Lei n. 2.341/1987 não agridem o conceito de renda (art. 43, I, CTN), por admitirem prova em contrário. Precedente: REsp 572.263/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 24.5.2004. 3. Agravo regimental não provido.[13]*

Em acórdão proferido em sede de habeas corpus impetrado em ação penal que apurou crime contra a ordem tributária, verifica-se a utilização da DDL também como prova de suposta prática de crime contra o SFN, em caso em que o contribuinte enfrenta acusação de manipulação de preços para ocultar, dolosamente, a ocorrência de fato sujeito à tributação:

---

[13] AgRg no REsp 1146016/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 02/05/2011.

*CRIMINAL. HC. CRIME CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. TRANCAMENTO DE AÇÃO PENAL. DENÚNCIA. PREJUÍZO À DEFESA NÃO EVIDENCIADO. FALTA DE JUSTA CAUSA. IMPROPRIEDADE DO WRIT. DELITO DE MERA CONDUTA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. IRRELEVÂNCIA. ORDEM DENEGADA. Hipótese em que a denúncia, baseada em fiscalização do Banco Central do Brasil, imputou aos pacientes, administradores da empresa Divalpar Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda., a suposta prática de crime contra o sistema financeiro nacional, pois seriam responsáveis pela manipulação de preços unitários, em operações realizadas com Títulos de Renda Fixa, e beneficiários da distribuição disfarçada de lucros da empresa por eles gerida. (...)” (grifamos).[14]*

Em decisão de 07/07/2016, a primeira seção de julgamento do CARF afirmou ser a DDL uma forma à disposição da autoridade fiscal para comprovar a ilicitude do negócio jurídico em planejamentos tributários ilícitos:

*PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. DDL. REGRAS ANTIELISIVAS ESPECÍFICAS. Há várias formas de se comprovar o mesmo fato e uma não exclui outra. A distribuição disfarçada de lucro nada mais é do que uma presunção legal de planejamento tributário ilícito. É uma forma, que não exclui outras, à disposição da autoridade fiscal para comprovar a ilicitude do negócio jurídico.[15]*

Não se admite, contudo, que se realize confusão entre o instituto da Distribuição Disfarçada de Lucros e a evasão fiscal ou mesmo o planejamento tributário abusivo. Como muito bem pontua o próprio Parecer Normativo COSIT 04/2018, a DDL pode ser um elemento, dentre outros possíveis e complementares, que constituam o relato da autoridade administrativa a respeito de uma infração dolosa à legislação tributária, que supere o simples recolhimento a menor de tributo ou a dedução de despesa não necessária.

Se aqui se tem a demonstração de uma relevância adicional à DDL que não somente às empresas do lucro real, não se está a admitir que a verificação de DDL, por si mesma, seja hipótese de caracterização de dolo, fraude, ou simulação, que autorizam a descaracterização de negócio jurídico e, dentre outras consequências, a atribuição de responsabilidade por interesse comum.

---

[14] HC 33.042/PR, Rel. Ministro GILSON DIPP, QUINTA TURMA, julgado em 17/08/2004, DJ 20/09/2004, p. 311.

[15] Acórdão 1401-001.675. Rel. Cons. Ricardo Marozzi Gregorio.

## Conclusão

A disciplina jurídica da Distribuição Disfarçada de Lucro no direito brasileiro é feita por atos gerais e abstratos e individuais e concretos. Só a compreensão conjunta destas duas modalidades normativas permite a plena compreensão do instituto e de suas implicações na apuração do IRPJ e da CSLL.

Os artigos 528 e seguintes do Regulamento do Imposto sobre a Renda prescrevem disciplina que é estável nos últimos 20 anos, pelo menos, e não há nenhuma novidade digna de nota. A DDL segue sendo um ilícito na apuração do IRPJ e da CSLL que obriga a Secretaria da Receita Federal a realizar lançamento de ofício e lavrar auto de infração, exigindo, conforme a hipótese, valores de tributos, multa e juros.

No plano infralegal, contudo, não se dá a mesma estabilidade. Atos gerais vinculantes, administrativos e judiciais, estabelecem novos critérios para identificação da distribuição disfarçada de lucro.

Por isso, a adequada compreensão do tema exige, além de análise das leis, da pesquisa atenta de soluções da Cosit e de decisões precedentes judiciais ou administrativos de aplicação vinculante.

## Referências

BALEEIRO, Aliomar. Imposto sobre a renda. Salvador: Livraria Baiana, 1938.

BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2001.

CANTO, Gilberto Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estudos sobre imposto de renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza - o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

MARTINS, Natanael. Imposto sobre a renda: teoria e pratica - análise de decisões do Conselho de Contribuintes. In: Congresso Internacional de Direito Tributário; Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBET. (Org.). Justiça tributaria. Vitória: Max Limonad, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de renda: despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como "lucros distribuídos" no que refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. Pareceres - Imposto de Renda. Edição Póstuma. São Paulo: IBET/Resenha Tributária.

## **Compensação em Mandado de Segurança**

***por Renato Bulbarelli Valentini e Giuliana Santos Costa***

O instituto da compensação configura uma das principais hipóteses de extinção do crédito tributário, de modo que enseja frequentes discussões no âmbito do Direito Tributário. Tal forma de extinção de crédito, por sua vez, pode ser requerida por meio do Mandado de Segurança, ação constitucional que visa proteger direito líquido e certo, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público. Contudo, apesar dessa possibilidade, o tema da compensação em sede de Mandado de Segurança ainda gera consideráveis controvérsias na jurisprudência.

Conforme exposto, a compensação é uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, e está prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional. O CTN, em seu art. 170, autoriza, ainda, a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. O art. 170-A, por sua vez, veda a compensação mediante o aproveitamento de tributo antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Entende-se, desse modo, que a compensação constitui uma das formas de recuperação do indébito tributário, apresentando como características a celeridade e a dispensabilidade de autorização judicial. De fato, o art. 66 da Lei nº 8.383/91 dispõe que nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

Assim, destaca-se que a compensação é exercida voluntariamente pelo sujeito passivo desde que preenchidos os requisitos legais. Com efeito, apesar de ser considerado tema controverso, predomina o entendimento de que a compensação pode ser requerida por meio do Mandado de Segurança, devido à sua capacidade declaratória de direito líquido e certo.

Nesse contexto, o Superior Tribunal de Justiça editou a súmula 213, segundo a qual o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária, sob a ressalva de que é necessária a efetiva comprovação do recolhimento feito a maior ou indevidamente para fins de declaração do direito à compensação tributária em sede de mandado de segurança – conforme determinou a 1ª Seção do STJ, em sede do REsp nº 1.111.164 (Tema 118).

Além disso, em novembro de 2021, a 1ª Seção do STJ ainda reconheceu a adequação do Mandado de Segurança para declaração do direito à compensação tributária de indébitos anteriores à impetração do writ, desde que não tenham sido atingidos pela prescrição. Assim dispõe o entendimento reiteradamente aplicado pelo E. STJ:

*TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EFICÁCIA EXECUTIVA DE SENTENÇA DECLARATÓRIA. VIA ADEQUADA. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. RESP PARADIGMA 1.114.404/MG. SÚMULAS 213 E 461 DO STJ.*

*1. 'A sentença do Mandado de Segurança, de natureza declaratória, que reconhece o direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ: 'O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'), é título executivo judicial, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação e a restituição do indébito (Súmula 461/STJ: 'O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado')' (REsp 1.212.708/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/4/2013, DJe 9/5/2013).*

*2. O mandado de segurança transitado em julgado reconheceu à empresa contribuinte restituir-se dos valores pagos a maior em decorrência da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n. 2.445/88 e 2.448/88, o que legitima à recorrente a 'opção entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório ou requisição de pequeno valor (...) pelo indébito tributário, haja vista que constituem, todas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação que teve a eficácia de declarar o indébito' (REsp 1114404/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/2/2010, DJe 1º/3/2010 - submetido ao rito dos recursos repetitivos).*

3. A possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação (ou creditamento), nos termos da Súmula 213/STJ, de créditos ainda não atingidos pela prescrição não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração. O referido provimento mandamental, de natureza declaratória, tem efeitos exclusivamente prospectivos, o que afasta os preceitos da Súmula 271/STF. Precedentes. Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no REsp 1466607 / RS; Rel. Min. Humberto Martins; 2ª Turma; j. 05/03/2015 - destacamos).

(...) 1. Acórdão embargado que concedeu a segurança, a fim de declarar o direito do ora embargante de crédito de PIS/COFINS incidente sobre o custo de frete, mas se mostrou omissivo quanto à prescrição, impondo-se que seja sanado esse vício de natureza processual.

2. A possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação, restituição ou creditamento de créditos ainda não atingidos pela prescrição 'não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração' (AgRg no REsp 1.365.189/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Seção, DJe 15/04/14)

3. Embargos de declaração acolhidos, a fim de declarar o direito ao aproveitamento de crédito em discussão no período de 5 (cinco) anos, contados retroativamente a partir da impetração do mandamus.

(EDcl nos EDcl no REsp 1215773/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, julgado em 11/06/2014, DJe 20/06/2014 - destacamos)

Portanto, apesar da dissidência jurisprudencial observada, principalmente, nos Tribunais Regionais Federais, a partir do entendimento dos Tribunais Superiores é possível concluir que o Mandado de Segurança representa meio hábil para a garantia do direito à compensação, uma vez reconhecida a ilegitimidade do pagamento feito pelo contribuinte.

## Referências

FERNANDES, Edison Carlos; e FIATKOSKI, Nahyana Viott. Mandado de segurança para compensação de tributos. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/311037/mandado-de-seguranca-para-compensacao-de-tributos--quais-provas-apresentar>>. Acesso em: 11 março. 2022.

FRATTARI, Rafael. O cabimento do mandado de segurança para compensação tributária. Disponível em: <[https://www.vlf.adv.br/noticia\\_aberta.php?id=626](https://www.vlf.adv.br/noticia_aberta.php?id=626)>. Acesso em: 11 março. 2022.

RIBEIRO, Flávio Leite. STJ define que compensação tributária em mandado de segurança exige comprovação. Disponível em: <<https://resenderibeiro.com.br/stj-define-que-compensacao-tributaria-em-mandado-de-seguranca-exige-comprovacao.html>>. Acesso em: 11 março.2022.

VITAL, Danilo. MS serve para obter direito de compensar indébitos anteriores à impetração, diz STJ. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-dez-26/ms-serve-obter-direito-compensar-indebitos-anteriores>>. Acesso em: 11 março.2022.

ZELLER, Tatiana Rezende Torres; MURICI, Gustavo Lanna; e CALZAVARA, João Gabriel Ferreira. STJ: é possível uso de mandado de segurança para declarar direito à compensação de indébito tributário. Disponível em: <<https://rolim.com/stj-e-possivel-uso-de-mandado-de-seguranca-para-declarar-direito-a-compensacao-de-indebito-tributario/>>. Acesso em: 11 março.2022.

# JURISPRUDÈNCIA COMENTADA

IAT

## ***SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ***

### **STJ decide que créditos o IPI decorrentes de aquisição de insumos, no período posterior à Lei n. 9.779/1999, podem ser aproveitados**

A Primeira Seção do STJ concluiu que é possível utilizar o saldo de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), decorrente das aquisições de insumos e matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, isto é, resultante da entrada de insumo tributado, na saída de produtos industrializados não tributados no período posterior à vigência do artigo 11 da Lei n. 9.779/1999.

Com essa decisão, foi afastada a pretensão da Fazenda Nacional, que buscava que prevalecesse o entendimento exarado pela Segunda Turma do STJ, que vedou o creditamento de IPI relativamente à aquisição de insumos tributados utilizados na industrialização de produto cuja saída é não tributada, admitindo-o apenas em relação aos produtos isentos ou com alíquota zero.

Foi asseverado pela Relatora do caso, Ministra Assusete Magalhães, que a Constituição Federal de 1988 contempla o creditamento do IPI em três hipóteses: (a) em decorrência da regra da não cumulatividade; (b) como exceção constitucionalmente justificável à não cumulatividade, alcançada por meio de interpretação sistemática; e (iii) mediante outorga diretamente concedida por lei específica.

Diante disso, a Lei n. 9.779/1999 instituiu o aproveitamento de créditos de IPI como benefício fiscal autônomo, pois não traduz explicitação da regra da não cumulatividade.

O artigo 11 dessa lei confere o crédito de IPI quando se revelar inviável ao contribuinte a compensação desse montante com o mencionado tributo incidente na saída de outros produtos. Na impossibilidade da utilização da soma decorrente da entrada onerada, referido artigo oportuniza a via dos arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/1996, autorizado, portanto, o emprego do valor lançado na escrita fiscal, justamente com a saída de outros produtos, que podem ser isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

Desta forma, foi assentado que não se pode restringir, por ato infralegal, como pretendia a Fazenda Nacional, o benefício fiscal acima mencionado, sobretudo quando as situações de isenção, alíquota zero e não tributação são equivalentes quanto ao resultado prático delineado pela Lei do benefício, guardando abrigo legal o aproveitamento do saldo de IPI resultante da entrada de insumo tributado na saída de produto não tributado, o que está alinhando com a recente jurisprudência do STF sobre o tema (RE n. 596.614/SP e AgR no AgR no RE n. 379.843/PR).

(EREsp 1.213.143, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, Rel. Ministra Assusete Magalhães)

## **STJ decide que é possível a restituição de ICMS recolhido a maior em substituição tributária**

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça entendeu que o contribuinte tem direito de restituir o ICMS recolhido a maior na hipótese de substituição tributária para frente. Segundo o STJ, caso a base de cálculo da operação seja inferior à presumida no momento do cálculo do tributo, caberá a restituição dos valores pagos. Esse entendimento, por sua vez, vai ao encontro da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Vale lembrar que se trata de decisão proferida em juízo de retratação, pois, inicialmente, o STJ havia decidido de forma favorável ao Estado de Goiás, para definir que o contribuinte teria direito à restituição tão somente no caso de inoccorrência do fato gerador presumido. Após o julgamento do Tema 201 pelo STF, em que se fixou a tese no sentido de que “é devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”, o processo retornou ao STJ, que julgou favoravelmente aos contribuintes.

## **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF**

### **Incide ISS, e não ICMS, sobre os serviços de inserção de materiais de propaganda e publicidade**

O STF decidiu, por unanimidade, pela constitucionalidade do item 17.25 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, incluído pela Lei Complementar n. 157/2016. Com isso, foi definido que incide o ISS, e não o ICMS, sobre os serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio – salvo as exceções previstas no referido dispositivo. Para os ministros, cabe à lei complementar determinar os serviços sobre os quais haverá a incidência do ISS, o que ocorreu no caso em questão. Seguiu-se, assim, entendimento já consolidado pela jurisprudência do Tribunal.

(ADI n. 6034)

### **É constitucional a incidência de contribuição social sobre os depósitos do FGTS em caso de dispensa sem justa causa**

O STF reafirmou que é constitucional a incidência da contribuição social devida pelos empregados, em caso de dispensa sem justa causa, sobre os depósitos nas contas vinculadas ao FGTS. Os ministros entenderam que é exemplificativo, e não taxativo, o rol de bases econômicas passíveis de incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico previsto no art. 149, parágrafo 2º, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal. Tendo em vista que a decisão foi proferida sob a sistemática de repercussão geral, trata-se de uma posição pacificada pela Corte, a ser amplamente adotada nas esferas judicial e administrativa.

(RE n. 1.317.786 - Tema n. 1.193)

## **São válidos os incentivos fiscais concedidos a bens de informática fora da Zona Franca de Manaus**

O STF decidiu que são válidos os incentivos fiscais concedidos a bens de informática produzidos fora da Zona Franca de Manaus (ZFM). Na ocasião, o Estado do Amazonas, autor da ação, alegou que os referidos incentivos esvaziariam a vantagem competitiva da ZFM, ao transformar benefícios regionais (da ZFM) em setoriais (do setor de informática), o que violaria o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O STF entendeu, no entanto, que os bens de informática estavam sujeitos, quando da promulgação da Constituição Federal, à Lei n. 7.232/1984 (Lei de Informática), e não ao Decreto-lei n. 288/1967 - que regulou a ZFM -, razão pela qual não haveria que se falar em redução de benefícios no âmbito da ZFM.

(ADI n. 2.399)

## **STF modula efeitos de decisão que proibiu o Estado do Rio de Janeiro de cobrar ITCMD**

Ao modular os efeitos da decisão que proibiu o Estado do Rio de Janeiro de cobrar o ITCMD não regulamentado por lei complementar, o STF definiu que os efeitos foram gerados a partir de 20.4.2021. Desse modo, foram excetuadas as ações judiciais em curso na referida data, nas quais se discutia a validade da cobrança ou o estado competente para o recolhimento. A data em questão foi escolhida por tratar-se daquela em que foi publicada a decisão proferida no RE n. 851.108, por meio da qual o STF decidiu, sob o regime de repercussão geral, justamente que os estados não podem cobrar o ITCMD sem que haja lei complementar sobre o assunto.

(ADI n. 6.826)

## **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF**

### **A receita de pagamentos fracionados por meio de precatórios deve ser reconhecida no momento do efetivo creditamento.**

Segundo a 1ª Turma do CARF, o momento do reconhecimento de receitas advindos de indébito tributário quitadas por meio de precatórios, ainda que com pagamentos fracionados, deve ocorrer quando houver os respectivos creditamentos. Isso porque rendimentos recebidos acumuladamente devem se sujeitar ao regime de competência, de tal modo que, a questão deve ser resolvida a partir do marco temporal definitivo para o reconhecimento da renda, o efetivo creditamento.

(Acórdão nº 2001-004.871)

### **Não incide contribuição previdenciária sobre cessão de direitos de imagem e voz.**

Segundo o órgão administrativo, a cessão de direito de imagem e voz não pode ser considerada como uma prestação de serviço apta a caracterizar vínculo de contribuinte individual para fins de incidência de contribuição previdenciária. O argumento é que a cessão de direito de imagem e voz refere-se a uma obrigação de dar, de ceder, e não uma obrigação de fazer, intrínseca à prestação de serviços. Assim, os valores convencionados em contrato de cessão de uso de imagem e voz não podem ser considerados como remuneração decorrente de uma contraprestação por serviços prestados, impactando na não incidência da contribuição previdenciária sobre tais valores.

(Acórdão nº 2202-009.113)

## **Áreas de interesse ecológico comprovadas e reconhecidas pelo poder público estão excluídas da incidência de ITR**

Havendo a existência de ato do Poder Público criando a área de interesse ecológico e a devida comprovação de que o imóvel está localizado nessa respectiva área, não deve essa metragem ser incluída na base de cálculo tributável pelo ITR. De acordo com a 2ª Turma da CSRF, tal imóvel, como não pode ser utilizado pelo seu proprietário em sua plenitude, seja por pertencer a parque ecológico criado pelo Poder Público, seja pela impossibilidade de exploração privada, a metragem correspondente ao valor da área deve ser excluída da área tributável do imóvel.

(Acórdão nº 9202-010.224)

## **Não se aplica a trava de 30% do lucro tributável para compensação de prejuízos fiscais em casos de extinção da atividade empresarial**

O entendimento é de que a compensação de prejuízos fiscais é uma prerrogativa do contribuinte tributado pelo lucro real. Assim, a trava das compensações de 30% do montante do lucro real e da base de cálculo da CSLL encontra motivação na garantia de arrecadação mínima, tendo como princípio norteador a continuidade das atividades das entidades, de modo a não reduzir esse direito dos contribuintes. Ocorre que, quando tal limite é aplicado à tributação das pessoas jurídicas extintas, inclusive por meio de cisão, fusão ou incorporação, viola-se tais premissas, ocasião em que se passa a tributar o patrimônio ao invés da renda.

Logo, esse limite quantitativo de 30% do lucro tributável na compensação dos resultados negativos não pode ser imposto a empresa extinta, inclusive por evento de cisão, fusão ou incorporação, sob pena de conflitar com o conceito de renda previsto no art. 43 do CTN.

(Acórdãos nº 9101-005.896 e 9101-005.922)

## **Não incide contribuição previdenciária sobre auxílio-uniforme.**

De acordo com o entendimento da 2ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais, desde que haja previsão em acordo ou convenção coletiva e que a periodicidade e os valores pagos sejam compatíveis com a finalidade de aquisição e manutenção dos uniformes utilizados no trabalho, não deverá incidir contribuição previdenciária sobre a parcela paga pelo empregador a título de auxílio-uniforme.

(Acórdãos nº 9202-010.155, 9202-010.156, 9202-010.157 e 9202-010.158)

## **Receita Federal Brasileira - RFB**

### **RFB esclarece limites do sigilo fiscal devido pelos seus agentes.**

A Coordenação Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal, por provação da Coordenação de Arrecadação e Cobrança (CODAC), publicou Solução de Consulta interna n. 1/2022 em que traça limites sobre o sigilo fiscal e o sigilo funcional devido pelos agentes fiscais. No caso, o órgão trata especificamente de informações relativas ao sigilo sobre lista nominal de empregados de determinada empresa a órgãos públicos federais, estaduais ou municipais.

O Consulente relata que, corriqueiramente, é requisitado por órgãos públicos federais, estaduais e municipais a fornecer informações relativas à quantidade e aos nomes de empregados de determinada empresa em um período delimitado. Entretanto, relata, costumeiramente, as informações solicitadas não se enquadram no inciso II do § 1º do art. 198 do Código Tributário Nacional (CTN), considerando que o órgão solicitante não comprova a instauração de processo administrativo em nome da pessoa a quem elas se referem.

Nessas circunstâncias, a Consulente considera que a Receita Federal não poderia fornecer as informações, caso se entenda que os dados se referem à situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros. Ademais, considera que determinadas informações, ainda que não abrigadas pelo sigilo fiscal, teria sua vedação vedada em função do sigilo funcional previsto no inciso VIII do art. 116 da Lei n. 8.112/1990.

O ato seria o de divulgação praticada pelos agentes fiscais, *“que consiste em tornar público, publicar, difundir ou tornar disponível a quem queira tomar conhecimento”*.

O conteúdo seria *“a informação (...) que pode revelar a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros, ou pode identificar a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”*. Nesse ponto, a Consulta esclarece cada um desses grupos de informações:

a) Situação econômica refere-se ao patrimônio da pessoa, assim considerado o conjunto de bens, direitos e obrigações;

b) Situação financeira refere-se ao estado de solvência, ao endividamento e à capacidade de pagamento em dado momento;

c) A natureza do negócio ou atividade refere-se ao tipo de atividade ou ramo de negócios; e

d) O estado dos negócios refere-se à situação de solvabilidade da empresa e seu conceito perante o mercado, que são resultados da capacidade empresarial de seu dirigente.

Diante dessas premissas, a Consulta parte para a análise efetiva das informações indicadas pela Consulente e, por força do art. 2º, I, e III, “a”, do Decreto n. 10.046/2019, que dispõe sobre a governança no compartilhamento de dados no âmbito da administração pública federal e institui o Cadastro Base do Cidadão e o Comitê Central de Governança de Dados, e no art. 2º da Portaria RFB n. 2.344/2011, conclui que dados relativos a vínculos empregatícios são considerados dados cadastrais.

Assim, com base no §1º, do art. 2º da Portaria RFB n. 2.344/2011, reconhece que tal categoria de informações (“vínculos empregatícios”) não estaria protegidas pelo sigilo fiscal, mas, nos termos do §2º do mesmo dispositivo, estariam protegidas pelo sigilo funcional.

Não obstante, a Consulta ressalva que, de acordo com os §§ 2º e 3º do art. 8º, do Decreto 8.373/2014, o compartilhamento de dados, através do sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), sobre lista de empregados de uma empresa, quando permitam identificar o sujeito passivo, encontram-se protegidos por sigilo fiscal. Essa proteção, contudo, não afastaria a possibilidade de fornecimento de dados sobre número de empregados de determinado setor econômico de forma agregada, com base nas Instruções Normativas SRF n. 19/1998 e n. 20/1998.

Desse modo, em resumo, configura ofensa ao sigilo fiscal: o fornecimento de lista com nomes de empregados de empresas determinadas a órgãos públicos federais, estaduais ou municipais, para fins de apuração de fatos de seu interesse; e, não configura ofensa ao sigilo fiscal: compartilhar informações sobre vínculos empregatícios, desde que observadas as restrições do Decreto n. 10.046/2019.

Revista Digital – IAT [recurso eletrônico] – v.5. (2022) – São Paulo, SP: Instituto de Aplicação do Tributo – IAT, 2022

Publicação contínua a partir de 2021.

e-ISSN: 2764-4413

Disponível apenas online

Título Abreviado: Rev. Dig, IAT

Sigla da publicação: RDIAT

Títulos e textos em português.

Preservada digitalmente no Instituto de Aplicação do Tributo - IAT

1. Direito Tributário.

I. Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.

I A T

---

INSTITUTO  
DE APLICAÇÃO  
DO TRIBUTO

Rua Capivari, 179, Pacaembu, São Paulo/SP  
Tel: +55 (11) 3660-8200

[contato@institutoiat.org](mailto:contato@institutoiat.org)

[www.institutoiat.org](http://www.institutoiat.org)

