

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PÓS-GRADUAÇÃO
MBA EM CONTROLADORIA

Taíla Paixão Teloken

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA
COFINS**

Porto Alegre

2011

Taíla Paixão Teloken

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA
COFINS**

Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização apresentado como requisito parcial para a obtenção título de Especialista em Controladoria, pelo MBA em Controladoria da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Professor: Cristiano Diehl Xavier

Porto Alegre

2011

Taíla Paixão Teloken

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA
COFINS**

Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização apresentado como requisito parcial para a obtenção título de Especialista em Controladoria, pelo MBA em Controladoria da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Professor: Cristiano Diehl Xavier

Aprovado em

BANCA EXAMINADORA

RESUMO

O objetivo do presente trabalho foi efetuar o planejamento tributário de empresa dedicada à atividade de frigorífico, cuja alta carga tributária incidente sobre suas atividades vem impactando na sua saúde empresarial. O método baseou-se apenas nos documentos contábeis e fiscais da empresa, não foram utilizados documentos gerenciais, uma vez que eles não são conhecidos pelo Fisco. Por serem baseados em uma empresa específica, não estão sujeitos à generalização, na medida em que, sempre que se procede a um planejamento tributário, deve-se analisar caso a caso. Também se utilizou de pesquisa doutrinária e de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como soluções de consulta da Secretaria da Receita Federal. O tema do presente trabalho encontra-se dentro do Direito Público especificamente no Direito Tributário, o tema é Planejamento Tributário, à luz da não cumulatividade do PIS e da COFINS. Por fim, chegou-se à conclusão de que, em face do alto custo que a empresa possui com a manutenção de sua frota própria, ela deve sofrer uma cisão parcial de suas atividades, transformando-se em duas empresas, uma dedicada à atividade de abate de animais e outra dedicada ao serviço de transporte de cargas. Isso possibilitou a geração de créditos de PIS e COFINS em relação a insumos, depreciações e fretes, que antes não podiam ser feitos, gerando uma economia tributária que alcança a monta de R\$ 250 mil anuais.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Insumos. Cisão Parcial. Frota Própria.

ABSTRACT

The objective of this study was to perform tax planning company dedicated to the activity of a refrigerator, whose high tax burden on their activities is impacting on your business health. The method was based only on accounting and tax documents of the company, management documents were not used, since they are not known to the taxman. Because they are based on a specific company are not subject to generalization, to the extent that, when performing a tax planning should be analyzed case by case basis. It is also used for research and doctrinal decisions of the Board of Tax Appeals - CARF, and solutions consulting the Internal Revenue Service. The theme of this work is within the Public Law specifically in Tax Law, Tax Planning is the theme in the light of non-cumulative PIS and COFINS. Finally, we reached the conclusion that, given the high cost that the company has to maintain its own fleet, it must undergo a spin-off of its activities, transforming themselves into two companies, one dedicated to the activity of slaughter of animals and another dedicated to the service of cargo transportation. This enabled the generation of PIS and COFINS in relation to inputs, depreciation and freight, which previously could not be made, generating a tax savings to reach \$ 250,000 annually.

Keywords: Tax Planning. Supplies. Partial Split. Own Fleet.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Operação antes da Cisão Parcial.....	54
Figura 2 - Operação após cisão parcial.....	56
Figura 3 - Gráfico da Economia Tributária em 2010.....	59
Figura 4 - Economia Tributária Cenário A.....	61
Figura 5 - Economia Tributária no Cenário B.....	63

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – DRE 2010	48
Tabela 2 - Receitas de 2010	49
Tabela 3 - Custos de 2010	50
Tabela 4 - Custos com a Frota Própria em 2010.....	51
Tabela 5 - Tributos recolhidos em 2010	52
Tabela 6 - Tributos recolhidos trimestralmente em 2010	52
Tabela 7 - Cálculo da economia tributária em 2010	58
Tabela 8 - Projeções Cenário A	60
Tabela 9 - DRE Cenário A.....	60
Tabela 10 - Projeções Cenário B	62
Tabela 11 - DRE Cenário B.....	62

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	11
2.1 CONCEITO	11
2.2 ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	14
2.3 SIMULAÇÃO	17
3 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE	21
3.1 A NÃO CUMULATIVIDADE.....	21
3.2 A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS.....	24
3.3 POSSIBILIDADES DE CRÉDITOS	29
3.3.1 Insumos	30
3.3.2 Combustíveis	35
3.3.3 Manutenção	36
3.3.4 Depreciações	38
3.3.5 Frete	41
4 ANÁLISE DO CASO CONCRETO	43
4.1 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA	43
4.1.1 Fusão, Incorporação e Cisão	44
4.2 DADOS DA EMPRESA	47
4.2.1 Elementos Gerais	47
4.2.2 Elementos Contábeis e Fiscais	47
4.3 ECONOMIA TRIBUTÁRIA.....	53
4.3.1 Desenho da Operação	53
4.3.2 Apresentação dos cálculos	57
4.3.2.1 Cenário Atual.....	57
4.3.2.2 Cenário A	59
4.3.2.3 Cenário B	61
5 CONCLUSÕES	64
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67
ANEXOS	69

1 INTRODUÇÃO

Os regimes de tributação são as formas de recolhimento do IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Atualmente, as empresas brasileiras podem escolher entre os regimes de tributação: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real, este divide-se entre Real Anual e Real Trimestral, e Lucro Arbitrado.

Em conformidade com a Legislação vigente em nosso País, as pessoas jurídicas têm a opção de fazer a escolha do regime de tributação que melhor se enquadre para a empresa, objetivando a diminuição da carga tributária, ou então facilitação na base documental.

Paralelamente à arrecadação do IRPJ e da CSLL, as pessoas jurídicas também estão sujeitas ao pagamento das contribuições sociais do PIS – Programa de Integração Social e da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, tanto na forma cumulativa, quanto na forma não cumulativa. Neste sentido, importante esclarecer que a opção pelo regime de tributação implica na escolha pela forma de recolhimento das contribuições retro mencionadas, na medida em que o optante pelo lucro presumido necessariamente irá recolher PIS e COFINS na forma cumulativa.

Em um mercado competitivo, cuja redução de custos é um diferencial para as organizações, o planejamento tributário das empresas surge como solução para minimizar o custo tributário das empresas.

A escolha do melhor regime de tributação torna-se crucial ao bom desenvolvimento de uma companhia, principalmente tendo em vista o complexo sistema tributário brasileiro. Paralelamente a isso, o Fisco vem adotando cada vez mais medidas a fim de facilitar os cruzamentos e evitar a evasão fiscal.

Portanto, a gestão tributária torna-se crucial para aumentar a competitividade de uma empresa, incrementando a sua lucratividade e agregando valor as suas atividades.

Nesse contexto, foi assessorada determinada empresa, que, por motivos de sigilo não pode ter seu nome divulgado, por isso será chamada de Empresa F. Ela atua no ramo de abate de animais, cujo faturamento alcança o patamar de R\$ 135

milhões. Contudo, a alta carga tributária incidente sobre suas atividades vem impactando na sua saúde empresarial. Ainda, foi verificado que ela possui um custo alto com frota própria, do qual não é possível fazer créditos tributários.

Assim, foi sugerido que ela fizesse uma cisão parcial com o objetivo de focar os seus esforços na sua atividade principal de abate de animais. Consecutivamente, seria criada a empresa T, cujo objeto social é a prestação de serviços de transporte, que faria o serviço de frete para a empresa F.

Desse modo, a empresa T teria como capital integralizado os veículos da empresa T e passaria a suportar os custos com a frota própria, os quais iriam compor a sua atividade principal. Enquanto isso, a empresa F pagaria pelo serviço de frete da empresa T, o que seria mais vantajoso para ela tanto no aspecto comercial, quanto no tributário.

O tema do presente trabalho encontra-se dentro do Direito Público especificamente no Direito Tributário, o tema é Planejamento Tributário, à luz da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

O problema consiste em: “é possível reduzir a carga tributária de uma empresa, através da readequação societária?”.

Para responder à pergunta formulada, o trabalho inicia com a apresentação do Planejamento Tributário, sua conceituação e distinções entre evasão fiscal, elisão fiscal e simulação. Além da base teórica, são trazidas também decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para melhor esclarecer o tema.

No capítulo seguinte, é analisado o Princípio da não cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, iniciando com a explanação do Princípio da não cumulatividade, e a demonstração das possibilidades de crédito que serão tratadas no problema, quais sejam, os insumos, os combustíveis, a manutenção de máquinas e equipamentos, a depreciação de bens do ativo imobilizado, o serviço de frete e a problemática da frota própria.

Consecutivamente, é tratado sobre a cisão societária, mais especificamente da cisão parcial, suas características, hipóteses legais e, principalmente, as vantagens da utilização dessa espécie de sucessão societária.

Por fim, será analisado o caso concreto em que foram utilizados todos esses conceitos teóricos. Será demonstrada a reorganização societária sugerida, apresentando como ficou a operação de ambas as empresas, e a conseqüente redução da carga tributária, vislumbrando os números capazes de aumentar a competitividade das empresas.

Para coletar os dados utilizou-se a técnica de análise da contabilidade da empresa e das suas informações fiscais, o que abrange o seu balanço patrimonial, Demonstrações de Resultado do Exercício, Livro Razão, Planilhas de apuração dos tributos, Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - DIPJ, Demonstrativo de Apuração das Contribuições – DACON.

A técnica de análise utilizada foi de textos e documentos. Primeiramente, foi feita uma análise profunda de textos doutrinários e documentos contábeis e fiscais da empresa, objetivando buscar oportunidades para reduzir a carga tributária da empresa.

O método baseou-se apenas nos documentos contábeis e fiscais da empresa, não foram utilizados documentos gerenciais, uma vez que eles não são conhecidos pelo Fisco. Por serem baseados em uma empresa específica, não estão sujeitos à generalização, na medida em que, sempre que se procede a um planejamento tributário, deve-se analisar caso a caso.

Por fim, todas as sugestões oferecidas podem ser feitas administrativamente, sem a necessidade de recorrer ao Judiciário. As oportunidades judiciais foram desconsideradas na presente análise de caso.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nos últimos anos, o planejamento tributário assumiu uma enorme importância no âmbito empresarial, tanto no que tange ao seu aspecto jurídico, mas também sob a ótica econômica e política.

As expressões planejamento e elisão tributária indicam perspectivas distintas do mesmo fenômeno. “Planejamento” é a atividade exercida pelo contribuinte, ao passo que “elisão” é o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, o qual é obtido através do planejamento. Desse modo, é inviável estudar um sem considerar o outro, por isso que ambos os conceitos serão verificados a seguir.¹

2.1 CONCEITO

Planejamento Tributário é o meio legal de redução de carga tributária. Trata-se de um processo de escolha de ação, *não simulada*, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos. Constitui-se não apenas de um direito garantido na Constituição,² como também de um dever legal determinado pelo artigo 153, da Lei 6.404/76.³

O contribuinte, no exercício de suas atividades, possui direito de organizar os seus negócios de forma que lhe proporcione economia tributária. Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer aquilo que não está regulado em lei, conforme preceitua o princípio da estrita legalidade (artigo 5º, II, da Constituição Federal).⁴

Assim, “o Fisco jamais poderá ter o condão de desconsiderar qualquer negócio jurídico, com o argumento de que a referida conduta praticada pelo contribuinte teve como objetivo a economia lícita de impostos”.⁵

¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética. 2004. P. 11.

² CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática – Gestão Tributária Aplicada**. Atlas: São Paulo. 2008. P. 5

³ “Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

⁴ Art. 5º. (...).

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁵ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Considerações sobre Planejamento Tributário**. 2004, p. 81.

Atualmente, o tributo apresenta uma feição bastante peculiar, pois, na medida em que onera certas atividades ou pessoas, ele também pode causar interferência no regime de competição entre as empresas, se não estiver adequadamente formulado ou não for devidamente exigido. Essas interferências podem surgir tanto em razão das leis fiscais gerarem distorções ou desigualdades no mesmo setor, quanto também quando elas forem adequadamente formuladas, mas sua aplicação concreta não traz efetividade a sua potencialidade completa.

A existência de 'vazios' ou o surgimento de situações individuais não atingidas pelo tributo em razão de 'conformações peculiares' podem se apresentar como comprometedoras do equilíbrio da competição no mercado.⁶

Para que seja efetuado um planejamento tributário de sucesso é necessária uma integração entre contabilistas, advogados e o administrador, e, ainda, o envolvimento de diversos profissionais da área administrativa da empresa, o que demanda treinamento de parte a parte, tanto em relação às tarefas específicas de cada departamento como referente ao trabalho a ser desenvolvido em equipe, de maneira interdisciplinar, de modo que se faz necessária uma coordenação com a visão do todo.⁷

O planejamento tributário inicia-se com uma **revisão fiscal**, em que o profissional deve aplicar os seguintes procedimentos:

- 1) fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
- 2) verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
- 3) verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos há mais de cinco anos são indevidos;

⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. P. 39.

⁷ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática – Gestão Tributária Aplicada**. 2008, p. 6.

4) analisar, *anualmente*, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da CSLL, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;

5) levantar o montante dos tributos pagos nos últimos dez anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;

6) analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquotas etc.;

7) analisar qual a melhor forma de aproveitamento dos créditos existentes (compensação ou restituição).⁸

O Planejamento Tributário possui três classificações: (a) **conservador**, quando o técnico aplica o que está na lei ordinária, não sendo necessária qualquer interpretação jurídica, aplicação de princípios ou conhecimento da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional; (b) **moderado**, necessita de maior conhecimento da legislação tributária, assim como afinidade com a Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, além de acompanhar o posicionamento do Poder Judiciário sobre matérias polêmicas. Neste último aspecto, deve efetuar consulta administrativa aos órgãos competentes, ou ingressar com ação judicial, antes de efetuar qualquer modificação em seus procedimentos contábeis e fiscais; (c) **agressivo**, é a escolha de uma ação que não está autorizada na lei ordinária, somente com base em interpretação do Código Tributário Nacional e na Constituição Federal. Contudo, o contribuinte não ingressa com o pedido judicial, ele faz a escolha do procedimento e espera ser interpelado pelas autoridades fiscais e, caso seja autuado, defende-se administrativa e judicialmente.⁹

No presente trabalho, foi utilizado um planejamento tributário conservador, na medida em que a sugestão apresentada foi totalmente baseada na legislação tributária atual, sem fazer uso de decisões do Poder Judiciário.

Recomenda-se que o contribuinte revise o seu planejamento tributário anualmente, em razão das constantes mudanças na legislação.

⁸ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática** – Gestão Tributária Aplicada. São Paulo: Atlas, 2008, p. 7.

⁹ CHAVES, Op. cit., 2008, p. 8.

A partir da conceitualização do tema, chega-se à indagação de como saber quando se está diante de um planejamento tributário, na medida em que a questão primordial que o cerca está em saber se, diante de determinada situação ou operação concreta, os efeitos jurídicos que o contribuinte dela pretende extrair são oponíveis ao Fisco; ou se, ao contrário, o Fisco pode recusar a aceitar todos ou alguns dos efeitos pretendidos pelo contribuinte.¹⁰

Para dirimir essa questão, tradicionalmente, são aceitos dois critérios:

O primeiro de caráter cronológico, no sentido de que os atos do contribuinte que implicassem redução da carga tributária deveriam ser realizados antes da ocorrência do fato gerador, pois se posteriores, surgiriam quando já nascida a obrigação tributária ou, quando menos, a situação jurídica positiva do Fisco que o autoriza a agir no sentido da respectiva cobrança.

O segundo é o critério da licitude, no sentido de que o efeito deveria resultar atos lícitos. Esta seria, em última análise, o elemento fundamental do planejamento que tornaria os atos ou negócios realizados inquestionáveis pelo Fisco, que não poderia impedir a produção dos efeitos pretendidos pelo contribuinte.

Implícito a este modelo – amplamente exposto pela doutrina – estava também o requisito de que as condutas, além de lícitas e anteriores ao fato gerador, não poderiam envolver simulação. Ou seja, a existência de simulação contaminaria o caso e retiraria a proteção jurídica aos efeitos buscados (...).¹¹

O Fisco, normalmente, considera válido determinado planejamento tributário diante da presença de três elementos: o intervalo temporal entre as operações, a independência das partes e a coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas.¹²

São esses elementos que fazem a diferenciação de quando se está diante de uma hipótese de elisão tributária e quando se está diante de evasão tributária, tal como será visto a seguir.

2.2 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Não é demais mencionar que, conforme referido acima, planejamento tributário e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2004, p. 104.

¹¹ GRECO, Op. cit.m 2004, p. 104/105.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Desafio do Planejamento Tributário**. 2010, p. 19.

elementos. Quando se fala em planejamento, o foco é a conduta de alguém, em geral, o contribuinte; já quando se fala em elisão, o foco é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo.¹³

Costuma-se diferenciar os conceitos de elisão e evasão fiscal sob o aspecto do momento de ocorrência do fato gerador; se for antes, isto é, se a conduta for no sentido de evitar ou minorar a incidência tributária, está-se diante de uma conduta lícita, concebida como elisão fiscal. Em sentido inverso, quando existe a obrigação tributária, mas o contribuinte a oculta, de modo a configurar uma conduta ilícita, está-se diante de uma evasão fiscal.

“A etimologia da palavra evasão remete ao latim *evasione*, significa ‘ato de evadir-se, ‘fuga’. “Por conseguinte, em ocorrendo um fato jurídico tributário, isto é, um fato gerador, a expressão ‘evasão fiscal’ trata-se de uma forma de não pagar o tributo, neste caso, por meio de simulação, dolo ou fraude”.¹⁴

A palavra Elisão também possui sua origem no latim *elisione*, significando ato ou efeito de elidir, eliminação, supressão. Neste contexto, elisão fiscal:

é a redução tributária legal, lícita, pois a mesma elide o surgimento do fato jurídico tributário, eliminando a ocorrência do respectivo fato gerador; ou ainda, reduz o impacto tributário mutilando parcialmente o critério quantitativa da Regra Matriz de Incidência Tributária, ou, posterga a ocorrência do fato jurídico tributário.¹⁵

A evasão tributária significa ações de cunho ilícito com o fim de não adimplir a obrigação tributária. Por outro lado, a elisão significa ações lícitas, cujo fim é evitar ou minorar a incidência de tributo.¹⁶

Em síntese, “a evasão tributária significa forma ilícita de evitar a satisfação da obrigação tributária e elisão significa forma lícita de evitar ou minorar a incidência de tributos”.¹⁷

¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2004, p. 74.

¹⁴ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Considerações sobre Planejamento Tributário**. 2004, p. 73.

¹⁵ PEIXOTO, op. cit. 2004, p. 73.

¹⁶ CARVALHO, Cristiano. **Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais**. 2004, p. 69.

¹⁷ CARVALHO, op. cit. 2004, P. 58.

A elisão fiscal é também denominada de evasão fiscal lícita.¹⁸ Assim, considera-se caso de planejamento/elisão quando ele está acobertado sob a proteção do ordenamento positivo, no sentido de que os seus efeitos tributários devem ser aceitos e respeitados pelo Fisco. Esta é uma consequência crucial neste campo, na medida em que o cerne da preocupação é sempre saber se determinada conduta será ou não garantida pelo ordenamento.¹⁹

Em suma, a elisão é o fruto do planejamento tributário. Consiste no resultado da prática de atos ou negócios jurídicos, ou a sua não prática, com vistas a elidir, reduzir ou postergar o surgimento da obrigação tributária.²⁰

Nesse sentido, cabe colacionar trecho do acórdão nº 204-02.199, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cujo relator foi Júlio César Alves Ramos, em 27 de fevereiro de 2007, *in verbis*:

É oportuno lembrar que a aceitação do chamado planejamento tributário ou elisão fiscal é matéria que tem há muito dividido os doutrinadores, a ponto de se encontrarem ao mesmo tempo veementes defesas e ataques à chamada doutrina da interpretação econômica ou do propósito negocial (*business purpose*). Felizmente, não é necessário aqui adentrar essa movediça seara.

É que toda a discussão se dá apenas depois de configurado um lícito planejamento tributário. E se há um ponto em que todos os doutrinadores concordam é que há dois requisitos para que se possa falar, corretamente, em elisão fiscal. E são eles: a licitude do ato praticado e sua anterioridade ao fato gerador do tributo.²¹

A adequação do ordenamento ao caso concreto leva em consideração a teoria do abuso do direito, é ela que parametriza as permissões dadas pelo sistema ao aplicador do direito.

O abuso do direito, por sua vez, não significa necessariamente condutas ilícitas, mas podem ser elas lícitas formalmente, inadequadas ao caso concreto por razões de justiça ou equidade. Em verdade, são direitos lícitos que, ao serem exercidos, acarretam uma ilicitude.²²

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2004, p. 19.

¹⁹ GRECO, op. cit., 2004, p. 75.

²⁰ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Considerações sobre Planejamento Tributário**. 2004, p. 73.

²¹ ALVES RAMOS, Júlio César. Acórdão nº 204-02.199. Disponível em www.carf.gov.br. Acessado em 19 set 2011.

²² CARVALHO, Cristiano. **Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais**. 2004, p. 59.

Neste sentido, o CARF também já se pronunciou, no acórdão nº 101-97.083, proferido pela relatora Sandra Maria Faroni em 17 de dezembro de 2008. Senão, vejamos:

No tema 'planejamento tributário', que percorreu sinuoso caminho na doutrina e na jurisprudência, surgiu um marco com a obra de Marco Aurélio Greco, que tem servido de norte à jurisprudência administrativa. A partir de Greco, o ponto fulcral da análise tem se situado na fronteira entre o planejamento oponível e o não oponível ao fisco.

Em oportunidade anterior em que me manifestei sobre o tema, ponderei ser indiscutível que o empresário pode gerir seus negócios com inteira liberdade, inclusive sendo lícito e até desejável fazê-lo de forma a obter maior economia de tributos possível. Ressaltei, porém, haver diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam reduzir artificialmente a carga tributária.

(...)

A partir da inserção do tema no campo dos valores e objetivos encampados pela Constituição, a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao Fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos. Ao exercer seu direito de se auto-regular, o contribuinte deve fazê-lo tendo como contorno a capacidade contributiva, bem como o conteúdo material dos atos, e não o meramente formal.

Greco menciona que a doutrina vinha se preocupando apenas em identificar os requisitos da existência do direito, sem examinar os limites ao seu exercício. E se reporta a Serpa Lopes para ressaltar que 'o direito deve ser exercido em conformidade com seu destino social e na proporção do interesse do seu titular'. E insere a temática de abuso de direito de direito na auto organização no âmbito tributário.²³

Como se pode perceber, trata-se de teoria carregada de subjetivismo que, por esse motivo, é muito criticada, de modo que não será considerada no presente trabalho, que busca o estudo de um planejamento tributário baseado estritamente na redação da lei.

2.3 SIMULAÇÃO

Inicialmente, cabe distinguir dissimulação de simulação. Dissimular é fingir não ter o que se tem; enquanto simular é fingir ter o que não se tem.

²³ FARONI, SANDRA MARIA. Em acórdão nº 101-97.083. disponível em <WWW.carf.gov.br>. Acessado em 19.09.2011.

Dessarte, enquanto a dissimulação implica ocultar do fisco o fato gerador, ou seja, aquela situação economicamente apreciável prevista em lei como ensejadora da incidência tributária, a simulação significa falsear uma situação fática ou jurídica que desvie a incidência do tributo.²⁴

A questão do negócio jurídico dissimulado interessa tanto para a relação comercial (objeto, valor, responsabilidade), quanto para o cumprimento da obrigação tributária (incidência de tributos).²⁵

A primazia da substância sobre a forma exige o estudo dos negócios jurídicos firmados pela empresa, bem como um julgamento qualificado sobre a realidade que está por detrás dele. A divergência entre a realidade econômica e a forma jurídica pode vir a anular o negócio jurídico, inviabilizando o objetivo e as pretensões do empresário.

De acordo com os artigos 167 e 170 do Código Civil, um negócio jurídico poderá ser desconsiderado, substituindo-se esse por outro negócio quando o fim a que visavam as partes permitir supor que queriam essa segunda relação jurídica. Trata-se de negócio dissimulado, ou seja, aquele que foi escondido, vedado pela diferença entre substância econômica e forma jurídica.

Portanto, a definição do negócio a ser desenvolvido, a sua roupagem jurídica e o seu registro contábil depende, inescapavelmente, do administrador (empresário ou executivo), do advogado e do contabilista.²⁶

O Código Civil, em seu artigo 167 delimita o conceito de simulação:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.²⁷

²⁴ CARVALHO, Cristiano. **Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais**. 2004, p. 66.

²⁵ FERNANDES, Edison Carlos. Lei Contabil e o Custo dos Tributos. **In Aspectos Tributários da Nova Lei Contabil** – Lei 11.638/07. Coord. FERNANDES, Edison Calos e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. MP: São Paulo. 2010. P.23.

²⁶ FERNANDES. Op. cit., 2010, p. 22/23.

²⁷ BRASIL, República Federal do. **Código Civil. Lei nº 10.406/2002**.

Pela leitura do dispositivo supra, percebe-se que a própria lei civil diferencia a simulação da dissimulação. Enquanto a primeira pode ser eivada do vício da nulidade, o negócio jurídico dissimulado pode subsistir quando válido formalmente.²⁸

O negócio jurídico simulado encerra-se na manifestação do motivo através de negócio que não visou a buscar a finalidade do negócio, que é sua causa. Cria-se uma aparência almejada pelas partes, de forma absoluta ou relativa.²⁹

A simulação ocorre diante da presença de três requisitos: (a) divergência entre vontade interna e vontade manifestada; (b) necessária existência de acordo entre os figurantes da relação contratual; (c) objetivo de enganar terceiros. Este último requisito é determinante para se verificar quando se está diante de um ato de elisão ou de simulação.³⁰

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu um novo dispositivo ao Código Tributário Nacional, qual seja, o artigo 116, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.³¹

Esse dispositivo é conhecido como “norma geral antielisiva”. Ela apenas repete aquilo que o sistema tributário já previa: o poder-dever do fiscal em desconsiderar atos e negócios jurídicos que tenham por fim a sonegação de tributos, atividade ilícita punível pelo direito.³²

²⁸ CARVALHO, Cristiano. **Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais**. 2004, p. 67.

²⁹ FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2006, p. 94.

³⁰ FOSSATI, op. cit. 2006, p. 94.

³¹ BRASIL, República Federal do. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172/1966**.

³² CARVALHO, op. cit., 2004, p 66.

O Fisco, por vezes já fez uso da desconsideração do negócio jurídico diante de simulação, tal como se pode perceber a seguir:

Planejamento tributário, simulação. Negócio jurídico indireto - **A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado**, Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas step transactions. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.³³

Por outras vezes, também manteve o negócio jurídico por considerar que não era caso de simulação. Vide a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJExercício: 2002NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO. CÓDIGO CIVIL PRETÉRITO. VÍCIO DO ATO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. Ainda que, em tese, se pudesse constatar a presença de simulação no negócio jurídico de transferência de quotas societárias ocorrido entre a atuada e outra empresa do mesmo grupo, à luz do Código Civil de 1916, então em vigor, isso somente seria defeito do ato jurídico se constatada a intenção de prejudicar a terceiros ou de infringir disposição legal, o que não restou comprovado no caso concreto. Referido negócio jurídico em nada influiu sobre a apuração do ganho de capital, sendo seu único efeito a antecipação, em um mês, da ocorrência do fato gerador tributário, o que não se constitui em irregularidade per si. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.³⁴

Conforme se pode perceber ao longo da explanação, mormente tendo em vista as decisões do CARF, a temática do planejamento tributário deve ser analisada caso a caso, pois as diferentes variáveis é que determinação se estão presentes os elementos necessários a lhe conferir validade.

³³ Acórdão: nº 1401-00.155 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de janeiro de 2010 .

³⁴ Acórdão: nº 1301-000.413, Data da Sessão 10/11/2010, Relator(a) WALDIR VEIGA ROCHA

3 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

De acordo com a lição de José Eduardo Soares de Mello:

Ao outorgar o 'poder' aos constituintes o povo confere-lhes a obrigação de constituir o Estado. O Estado haverá, portanto, de refletir com precisão os anseios deste povo. É esse anseio da sociedade que, de fato, inaugura o Estado. Os valores contidos nas disposições inaugurais do Estado são justamente esses, que a sociedade construiu ao longo da evolução de sua história cultural, política, social, econômica, jurídica, etc., e que acabam por representar a própria 'personalidade' (a fisionomia) do Estado. Tecnicamente, esses valores são denominados 'princípios', exatamente porque funcionam como essas características particulares de inauguração, os quais estão incorporados ao Estatuto do Estado.³⁵

Princípio exprime a noção de mandamento nuclear de um sistema, são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas; por outro lado, as normas são preceitos que tutelam situações subjetivas de vantagem ou de vínculo, determinando as pessoas à obrigação de submeterem-se às exigências de realizar uma prestação, ação ou abstenção em favor de outrem.³⁶

3.1 A NÃO CUMULATIVIDADE

Os conceitos de cumulatividade ou não cumulatividade referem-se à cumulação ou não do ônus de um tributo incidente em uma operação, na base de cálculo da operação seguinte, produzindo ou evitando o acontecimento do efeito cascata.³⁷

Segundo o entendimento de Leandro Paulsen:

A não cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como integrante de outro insumo ou de um produto final.³⁸

³⁵ SOARES DE MELO, José Eduardo. **A Não Cumulatividade Tributária**. 2008, p. 7.

³⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 2004, p. 91/92.

³⁷ PERES, Adriana Manni; SOUSA ALMEIDA, Cristina Beatriz de; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. **Como Planejar e Resgatar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP**. 2009, p. 214.

³⁸ PAULSEN, Leandro; SOARES DE MELO, José Eduardo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 2009, p. 87.

O princípio da não cumulatividade, para efeito da apuração do tributo devido, consiste em deduzir do imposto incidente sobre a operação de saída de mercadorias, o imposto já cobrado nas operações anteriores, relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem destinadas à industrialização.³⁹

A não cumulatividade é regra constitucional que afeta diretamente os preços dos produtos no mercado, positivada na Constituição Federal em seu artigo 154, inciso I,⁴⁰ *in verbis*:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
(...)

Incide em momento posterior à constituição da obrigação tributária,⁴¹ evitando a tributação excessiva, de modo a impedir que no mesmo processo produtivo haja a superposição de idêntico imposto, pagando-se duas ou mais vezes sobre o tributo anteriormente pago.⁴² Portanto, não está relacionado com a repercussão econômica que todos os tributos produzem, na medida em que ou reduzem o patrimônio, no caso dos tributos diretos, ou oneram os bens e serviços, no caso dos indiretos.⁴³

Caracteriza-se como tributo direto quando em apenas uma pessoa reúnem-se as condições do contribuinte, isto é, apenas uma pessoa é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação. Como exemplo, tem-se o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.

Os tributos indiretos, por outro lado, são aqueles em que se estabelece uma relação co-tributária entre o Estado o sujeito passivo, este paga o tributo correspondente e é ressarcido cobrando-o de terceiro por meio da inclusão do imposto no preço. São exemplos o IPI e o ICMS.

³⁹ PERES, Adriana Manni; SOUSA ALMEIDA, Cristina Beatriz de; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. **Como Planejar e Resgatar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP.** 2009, p. 21.

⁴⁰ REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, **Constituição Federal.**

⁴¹ SOARES DE MELO, José Eduardo. **A Não Cumulatividade Tributária.** 2008, p. 122.

⁴² PERES, op. cit., 2009, p. 21.

⁴³ PERES, op. cit., 2009, p. 214.

Desse modo, o princípio da não cumulatividade é próprio dos tributos que comportam a transferência do correspondente encargo financeiro, que não é apenas a transferência econômica, mas sim o próprio ônus tributário. Portanto, a não cumulatividade é própria dos tributos indiretos.⁴⁴

O imposto que melhor personifica a não cumulatividade é o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte, cujo dispositivo constitucional que o instituiu determina: “o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado (devido) nas operações anteriores”.⁴⁵

Desse modo, de acordo com a lição de José Eduardo Soares de Melo:

o produtor, o comerciante, o importador ou o prestador de serviço, no desenvolvimento da sua atividade, em que ocorrem ingressos e saídas de mercadorias e serviços do seu estabelecimento, deverá computar sistematicamente, a cada período da apuração, os montantes do tributo referentes às entradas, procedendo à ‘compensação’ de ambos, a fim de obter o montante do tributo ainda devido ao Fisco.⁴⁶

O termo compensação significa a possibilidade de o contribuinte abater dos débitos originários de suas operações os créditos oriundos das operações anteriores. Trata-se de uma operação financeira, pela qual se confrontam créditos e débitos, de forma que, resultando em débito, deverá este valor ser pago ao Fisco na forma de imposto devido; por outro lado, resultando saldo credor, ele será transferido em favor do contribuinte para o período seguinte.

⁴⁴ PERES, Adriana Manni; SOUSA ALMEIDA, Cristina Beatriz de; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. **Como Planejar e Resgatar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP**. 2004, p. 214.

⁴⁵Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

⁴⁶ SOARES DE MELO, José Eduardo. **A Não Cumulatividade Tributária**. 2008, p.123.

Na verdade, o creditamento é mais do que faculdade do contribuinte; é uma obrigação sua.⁴⁷ De acordo com a lição de José Eduardo Soares de Melo:

Pela regra da não cumulatividade, ao fim de cada período (usualmente mensal) o contribuinte é obrigado a proceder à apuração do montante do imposto correspondente aos débitos pelas suas operações de saídas de produtos industrializados, mercadorias ou prestações de serviços de transportes e comunicação, e do montante dos créditos correspondentes às operações anteriores, de bens que ingressaram no seu estabelecimento e de prestação de serviços de transportes de comunicação que contratou. Do confronto entre ambos (débitos e créditos), resultará um saldo, que poderá ter destinação diferente, dependendo da hipótese.⁴⁸

Após brevemente explanado o princípio da não cumulatividade em seu aspecto constitucional, passa-se a sua análise no que tange às contribuições ao PIS e a Cofins.

3.2 A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

As contribuições para Programas de Integração Social - PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS foram instituídas pela Lei Complementar nº 70⁴⁹, de 30 de dezembro de 1991, com base no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, como contribuições cumulativas sobre o faturamento, assim entendido como receita bruta de venda de mercadoria ou serviços, às alíquotas de 0,65% e 2%, respectivamente.

⁴⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo. **A Não Cumulatividade Tributária**. 2008, p. 129.

⁴⁸ SOARES DE MELO, op. cit., 2008, p. 132.

⁴⁹ Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Sobreveio a Lei nº 9.718,⁵⁰ de 27 de novembro de 1998, que, em seu artigo 8º,⁵¹ majorou a alíquota da COFINS de 2% para 3%, acarretando, portanto, um sensível aumento da carga tributária. Ademais, determinou que as referidas contribuições passassem a incidir sobre o **total das receitas auferidas**, ampliando, portanto, o campo de incidência tributária, que antes alcançava apenas o faturamento, a folha de salários e o lucro. Posteriormente, tal alteração foi julgada inconstitucional pelo STF.⁵²

Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, agregou ao artigo 195, os §§ 12 e 13, atribuindo à lei o papel de definir os setores de atividades econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas,⁵³ *verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a receita ou o faturamento;

(...)

§ 12. A lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, “b”; IV, do *caput*, serão não cumulativos.

§ 13. Aplicam-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, “a”, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.⁵⁴

Em seguida, foi editada a Lei nº 10.833, 29 de dezembro de 2003, que introduziu o regime não-cumulativo à COFINS, bem como a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a qual implantou o mesmo regime para o PIS. Ambas abrangem apenas as empresas inseridas no regime de lucro real, salvo exceções previstas nos respectivos artigos 10.

⁵⁰ Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

⁵¹ Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

⁵² Vide RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006. Disponível em WWW.stf.jus.br. Acesso em 24/09/2011.

⁵³ PERES, Adriana Manni; SOUSA ALMEIDA, Cristina Beatriz de; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. **Como Planejar e Resgatar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP**. 2004, p. 216.

⁵⁴ REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Constituição Federal**.

Em outras palavras, a regra é de que as pessoas jurídicas que apuram seu IRPJ pelo Lucro Real estão sujeitas à apuração não cumulativa das referidas contribuições, mas podem auferir certas receitas que estão sujeitas ao regime cumulativo. Nesta hipótese o aproveitamento dos créditos será proporcional em razão do volume das receitas sujeitas à não cumulatividade.⁵⁵

Dessa forma, passaram a conviver sistemáticas de apuração de PIS e COFINS cumulativo, às alíquotas de 0,65% e 3%, bem como o PIS e COFINS não-cumulativo, às alíquotas de 1,65% e 7,6%, e, ainda, de regimes especiais.

No presente trabalho, será tratado a respeito do regime não cumulativo, regulado pelo artigo 1º, das supra referidas leis, nos seguintes termos:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

⁵⁵ BERGAMINI, Adolpho; GUERRA, Gerson Macedo, CORDEIRO, Leonardo Lima; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **PIS e COFINS na Teoria e na Prática** – Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo. 2009. p. 132/133.

O pressuposto da não cumulatividade é a existência de um ciclo econômico, o qual possibilita a sua realização pelo método da subtração “imposto sobre imposto”, que se opera mediante o mecanismo da compensação, utilizando-se do sistema de créditos e débitos. Assim, não parece pertinente cogitar de cumulatividade do PIS e da Cofins, uma vez que o pressuposto de fato não é um ciclo econômico, mas sim um fato unipessoal, ou seja, eles recaem sobre o evento “auferir faturamento e receita”.⁵⁶

Discute-se a respeito do caráter jurídico do direito ao crédito no regime não cumulativo das referidas contribuições. Há quem considere que esse direito representa, na verdade, uma forma de subvenção outorgada pela lei.

Essa interpretação originou-se na medida em que as normas atributivas do direito ao crédito fazem parte de um conjunto articulado de regras editadas para estimular a eficiência econômica, tal como se depreende da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, posteriormente convertida na Lei nº 10.833. Senão, vejamos:

1.1 O principal objetivo das medidas ora expostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.⁵⁷

Nesse sentido, o legislador não adotou um método de subtração de tributo sobre tributo para operacionalizar a não cumulatividade;⁵⁸ ele conteve-se em conferir um rol de hipóteses passíveis de gerar crédito de PIS e COFINS, de modo que o direito ao crédito faz parte da estrutura econômica e jurídica do tributo, tendo importante função na realização do cogitado estímulo da “eficiência econômica”.⁵⁹

⁵⁶ PERES, Adriana Mannj; SOUSA ALMEIDA, Cristina Beatriz de; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. **Como Planejar e Resgatar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP**. 2009, p. 218.

⁵⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Créditos de PIS e COFINS sobre Insumos**. São Paulo: Prognose. 2010. p. 27.

⁵⁸ PERES, op. cit., 2009, p. 218.

⁵⁹ ANDRADE FILHO, op. cit., p. 27.

Esse sistema diferenciado trazido pelo legislador é chamado na doutrina como “Método Indireto Subtrativo”, cujo objetivo é garantir a neutralidade da incidência tributária sobre os agentes da cadeia comercial.⁶⁰

Adriana Manni Peres muito bem exemplifica essa situação na seguinte lição:

A nova técnica de apuração da base de cálculo dos tributos em comento, consiste na permissão para serem descontados da base de cálculo da pessoa jurídica, os valores relativos a certas operações de entrada relativos a: bens adquiridos para revenda; bens e serviços utilizados como insumos de produtos e serviços destinados à venda; energia elétrica consumida pelo estabelecimento; alugueis de prédios e máquinas, utilizados nas atividades do contribuinte e pagos a pessoas jurídicas, exceto às beneficiadas pelo Simples; máquinas e equipamentos de outros bens incorporados ao ativo fixo e utilizados no processo produtivo e prestação de serviço; edificações e benfeitorias em imóveis, próprios ou alugados, utilizados nas atividades da empresa; bens recebidos em devolução, cuja receita de venda já tenha sido tributada nos meses anteriores. Essa lista, constante no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é exaustiva, podendo impactar negativamente na situação financeira da empresa, a depender do setor econômico em que atua.⁶¹

Por todo o exposto, as regras sobre o direito ao crédito devem ser interpretadas tendo em perspectiva o fato imponible, de modo que se estabeleça uma relação de congruência entre o feixe de normas que dispõem sobre o referido fato, que, a rigor, é revelado na base de cálculo do tributo, e o feixe de normas que tratam sobre o direito ao crédito.

Assim, a não cumulatividade está ancorada em duas cadeias normativas. A primeira é formada pelas regras que determinam o valor do débito da exação, que é obtido pela aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo determinada (total das receitas auferidas) ou sobre um valor previamente determinado na lei. A segunda, diz respeito ao abatimento dos valores que forem devidos nas etapas anteriores.⁶²

Por outro lado, há situações em que o legislador veda o direito ao crédito, mesmo que a operação anterior tenha sido onerada pelas contribuições. Isso ocorre, por exemplo, na aquisição de bens para o ativo imobilizado, quando não

⁶⁰ OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; OLIVEIRA, Jonathan José F. de; ONO, Juliana M. O.. **Manual do PIS e da COFINS**. 2011. p 114.

⁶¹ PERES, Adriana Manni; SOUSA ALMEIDA, Cristina Beatriz de; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. **Como Planejar e Resgatar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP**. 2009 p. 218/219.

⁶² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Créditos de PIS e COFINS sobre Insumos**. 2010, p. 28/29.

empregados na produção ou prestação de serviços. Neste método, o fato da aquisição anterior ter sido tributada pelas contribuições não é critério seguro e suficiente para garantir o direito ao crédito.⁶³

3.3 POSSIBILIDADES DE CRÉDITOS

Como visto, o regime não cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS são diferenciados, de modo que é a própria lei que determina as possibilidades de crédito, no seu artigo 3º, das Leis nº 10.637 e 10.833, cuja redação é a seguinte:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

⁶³ OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; OLIVEIRA, Jonathan José F. de; ONO, Juliana M. O.. **Manual do PIS e da COFINS**. 2011. p. 115.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009).

Para o caso a ser apresentado, interessa cinco oportunidades de créditos, as quais serão analisadas a seguir, são elas: (a) bens e serviços utilizados na prestação de serviços ou na fabricação e bens (inciso II), entre os quais encontram-se as situações dos (b) combustíveis e (c) manutenção, os quais, por serem específicos, terão tópicos próprios; (d) depreciações (inciso VI); e (e) frete na operação de venda (inciso IX).

3.3.1 Insumos

Segundo a previsão do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, redação dada pela Lei nº 10.865/2004, do valor a pagar, a pessoa jurídica poderá descontar créditos referentes às:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(..)

II – aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 404, de 12 de março de 2004, dentro do tópico “Dos Créditos a Descontar”, especificamente no artigo 8º, § 4º, traz a definição de insumos, *in verbis*:

Dos Créditos a Descontar

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens **que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas**, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Destarte, as próprias orientações contidas no programa para preenchimento do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON, explicam:

Linha 06A/02 – Bens Utilizados como Insumos

Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Entendem-se como insumos:

1) utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

2) utilizados na prestação de serviços: os bens nela aplicados ou consumidos, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

Linha 06A/03 – Serviços Utilizados como Insumos

Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Entendem-se como insumos os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens.

Embora seja relevante à tomada dos aludidos créditos, o conceito de insumos não está definido em lei, o que gera incontáveis pendengas entre os contribuintes e o Fisco: enquanto os primeiros pretendem interpretar extensivamente o conceito, de modo a abranger a maior quantidade de gastos possíveis, visando à diminuição do valor do tributo a pagar, o Fisco interpreta sempre do modo mais restrito possível, para aumentar a sua arrecadação.⁶⁴

Neste contexto, a dificuldade reside em distinguir, primeiramente, o que é custo em contraposição à despesa e, dentro do custo, o insumo capaz de gerar crédito.

Distingue-se custo de despesa pelo critério residual, isto é, o que não for custo, será despesa. O custo corresponde à soma de todos os gastos, diretos ou indiretos, no processo de produção do bem ou serviço.

O insumo designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento. Todavia, para efeito de direito ao desconto do crédito das contribuições, não possui a mesma abrangência do custo.⁶⁵

Para o funcionamento de uma empresa, ela necessita de insumos, os quais são específicos levando em consideração a sua atividade.⁶⁶ Assim, para a sua interpretação, é imprescindível a análise do caso concreto.

Sobre o tema, a Secretaria da Receita Federal assim se manifesta em Soluções de Consulta:

⁶⁴ BERGAMINI, Adolpho; GUERRA, Gerson Macedo, CORDEIRO, Leonardo Lima; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **PIS e COFINS na Teoria e na Prática** – Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo. 2009, p. 277.

⁶⁵ PERES, Adriana Manni; SOUSA ALMEIDA, Cristina Beatriz de; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. **Como Planejar e Resgatar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP**. 2009, P. 416.

⁶⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Créditos de PIS e COFINS sobre Insumos**. 2010, p. 34.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 48 de 01 de Fevereiro de 2010

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: CRÉDITO. INSUMO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. **Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.** Na atividade de prestação de serviço de assistência técnica, gastos com hospedagem, transporte, alimentação e combustíveis, realizados no deslocamento dos funcionários, não são considerados "insumos", não podendo ser considerados para fins de desconto de crédito na apuração da COFINS não-cumulativa. CRÉDITO. ENCARGO DE DEPRECIAÇÃO. No período de 01/12/2002 a 31/01/2004, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da COFINS, além do crédito calculado em relação ao valor dos encargos de depreciação relativos às máquinas e a equipamentos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, pôde descontar créditos calculados em relação ao valor da depreciação de outros bens incorporados ao ativo imobilizado. A partir de 01 de fevereiro de 2004, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da COFINS, pode descontar créditos calculados em relação à depreciação apenas de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.⁶⁷

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 112 de 09 de Abril de 2009

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. GASTOS COM COMUNICAÇÕES. TELEFONE. **Admite-se o creditamento sobre gastos com comunicações telefônicas, para fins de desconto dos valores devidos a título de COFINS, na sistemática de não-cumulatividade, quando forem aplicados diretamente na prestação de serviços,** sendo ônus da pessoa jurídica interessada comprovar o correto rateio dos serviços adquiridos, de forma a assegurar que o crédito se dê apenas sobre os serviços telefônicos diretamente aplicados na sua própria prestação de serviços.⁶⁸

Logo, verifica-se que, de acordo com a interpretação da Secretaria da Fazenda Federal, somente os bens e serviços diretamente consumidos ou efetivamente utilizados na produção ou na prestação de serviços são caracterizados como insumo. Assim, todo insumo é custo, mas nem todo custo é insumo.⁶⁹

⁶⁷ Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 25 set 2011.

⁶⁸ Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 25 set 2011.

⁶⁹ PERES, Adriana Manni; SOUSA ALMEIDA, Cristina Beatriz de; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. **Como Planejar e Resgatar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP.** 2009, p. 416.

O CARF em julgamento considerado *leading case* para a matéria, adotou uma interpretação benéfica aos contribuintes, no acórdão nº 3202-00.226, da 2ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, de Relatoria de Gilberto de Moreira Castro Junior. Senão, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de Apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA

(...)

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

(...)

Recurso Voluntário Provido em parte.⁷⁰

Do inteiro teor do referido acórdão, extrai-se o seguinte trecho:

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI. Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira: 'constituem-se insumos para a produção bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção'.⁷¹

Com isso, percebe-se que a postura do CARF foi no sentido de considerar como insumo todos os custos e despesas que, de alguma forma, contribuam para a produção.

⁷⁰ Processo nº 11020.001952/2006-22. Sessão de 08/12/2010. Relator Gilberto de Moreira Castro Junior. Disponível em WWW.carf.gov.br. Acesso em 26 set 2011.

⁷¹ Processo nº 11020.001952/2006-22. Sessão de 08/12/2010. Relator Gilberto de Moreira Castro Junior. Disponível em WWW.carf.gov.br. Acesso em 26 set 2011.

3.3.2 Combustíveis

Segundo a previsão dos artigos 3º, incisos II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, redação dada pela Lei nº 11.488/2007, do valor a pagar, a pessoa jurídica poderá descontar créditos referentes a:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II – das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Portanto, expressamente autorizado o creditamento de gastos e despesas efetuadas a título de combustíveis e lubrificantes, uma vez que podem ser considerados insumos às atividades da empresa, quando relacionados a sua atividade principal.

Por outro lado, os custos com combustíveis não serão considerados insumos quando não consumidos processo no produtivo industrial ou na prestação de serviços. Logo, quando utilizados com frota própria em empresa cuja atividade principal não seja a prestação de serviços de transporte, não podem ser insumos, muito embora a frota própria seja essencial ao desenvolvimento das atividades empresariais.

Por tratar-se de um ponto específico dentro de insumos e que encontra entendimento pacificado no âmbito da Receita Federal, foi aqui tratado de modo separado.

A Secretaria da Receita Federal, através de soluções de consultas, explanou o entendimento sobre o assunto, conforme segue:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 355 de 30 de Setembro de 2010
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS
EMENTA: CRÉDITO. PRESTADORA DE SERVIÇOS DE ENTREGA RÁPIDA. COMBUSTÍVEIS. **No regime da não-cumulatividade, os gastos referentes a combustíveis, consumidos por veículos em operações de entrega, efetuados por pessoa jurídica prestadora do serviço de entrega rápida, dão direito à mesma aos correspondentes créditos da COFINS.**⁷²

⁷² Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netathtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 25 set 2011.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 83 de 20 de Agosto de 2010

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. COMBUSTÍVEL. Os combustíveis utilizados em máquinas, equipamentos e veículos empregados na formação de florestas e no transporte de matéria-prima, produzida por essa floresta, até a unidade industrial produtora de celulose, destinada à venda, não se enquadram no conceito de insumo, não gerando, conseqüentemente, direito a crédito da COFINS. **As despesas com combustíveis somente geram créditos da COFINS se forem consumidos em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços ou no processo de fabricação de bens e produtos destinados à venda.**⁷³

3.3.3 Manutenção

Segundo a previsão dos artigos 3º, incisos II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, redação dada pela Lei nº 10.865/200, do valor a pagar, a pessoa jurídica poderá descontar créditos referentes às:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II – aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

As partes e peças de reposição em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou prestação de serviços, decorrente dos desgastes e perdas das propriedades físicas e químicas, bem como os serviços para conserto e manutenção das mesmas, igualmente abarcam a conceituação de insumos.

Contudo, conforme mencionado alhures, é essencial que as máquinas e equipamentos estejam relacionados à atividade fim da empresa, e sejam consumidos no processo produtivo industrial ou na prestação de serviços.

Também por tratar-se de um ponto específico dentro de insumos, e que já encontra entendimento pacificado no âmbito da Receita Federal, foi aqui tratado de modo separado.

⁷³ Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netathtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 25 set 2011.

A Secretaria da Receita Federal, através de soluções de consultas, explanou o entendimento sobre o assunto, conforme segue:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 89 de 20 de Agosto de 2010

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. Os valores referentes a partes e peças de reposição que integrarem máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da COFINS, desde que essas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes. **Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País relativos à manutenção de máquinas e equipamentos, empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da COFINS**, desde que esses serviços não estejam incluídos no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes. Para aproveitamento do crédito, na forma estabelecida pela lei, recomendamos a manutenção de controles auxiliares (memória de cálculo) com o acompanhamento de cada parcela decorrente das aquisições.⁷⁴

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 444 de 18 de Dezembro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: CRÉDITOS DA SISTEMÁTICA DE NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3o, II, da Lei nº 10.637, de 2002, as partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda devem sofrer alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas. Igualmente, **também se consideram insumos, para os mesmos fins, os serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, que não acrescentem vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados**, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.⁷⁵

⁷⁴ Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netathtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 25 set 2011.

⁷⁵ Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netathtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 25 set 2011.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 210 de 25 de Junho de 2009

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. **INSUMOS. MANUTENÇÃO. COMBUSTÍVEIS. FRETE. ARMAZENAGEM. Geram direito a créditos a serem descontados da COFINS as despesas efetuadas com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Também geram direito a créditos as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas,** utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que tais partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente. Não geram direito a créditos dispêndios com equipamentos utilizados na comercialização do produto, inclusive com a manutenção destes. Geram direito a créditos da COFINS apurada em regime não-cumulativo os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços, os dispêndios com a energia elétrica consumida estabelecimentos da pessoa jurídica, os dispêndios com armazenagem de mercadoria e os dispêndios com o frete pago na aquisição de insumos. O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, também enseja apuração de créditos da COFINS. Não geram direito a créditos da COFINS apuradas em regime não-cumulativo os dispêndios com as atividades de transporte do produto acabado das fábricas para os centros de distribuição ou entre quaisquer estabelecimentos, dado que de nenhuma maneira correspondem à previsão legal de desconto de créditos com base no valor do frete na operação de venda. Tampouco há direito a crédito relativamente aos custos relativos a combustíveis e lubrificantes, reparos e despesas de manutenção, inclusive materiais e peças de reposição empregados, no que toca ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos industriais e centros distribuidores e entre estes e os clientes, bem como no transporte próprio, típico custo indireto, entre fornecedores e seus estabelecimentos, uma vez que nessas hipóteses não há que se falar que tais dispêndios compõem o custo de aquisição de seus insumos, tampouco que são insumos, ie, diretamente empregados no processo de industrialização dos bens.⁷⁶

3.3.4 Depreciações

Segundo a previsão do artigo 3º, incisos VI e VII, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, do valor a pagar, a pessoa jurídica poderá descontar créditos referentes aos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a:

⁷⁶ Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netathtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 25 set 2011.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês.

De acordo com o artigo 179, inciso IV, da Lei das Sociedades Anônimas, os bens destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercidos com essa finalidade, devem ser lançados na conta do ativo imobilizado, conforme segue:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.⁷⁷

Portanto, na conta de imobilizados são incluídos todos os bens de permanência duradoura, cuja vida útil seja superior a um ano, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.⁷⁸

A IN SRF 457/2004 disciplina a respeito da utilização de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos, vasilhames de vidro retornáveis e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para fins de apuração da Contribuição para o PIS e a COFINS.

Ainda, no tópico Ajuda do Programa DACON constam as seguintes instruções:

⁷⁷ REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, **Lei nº 6.404/1976**, redação dada pela Lei nº 11.638/2007.

⁷⁸ BERGAMINI, Adolpho; GUERRA, Gerson Macedo, CORDEIRO, Leonardo Lima; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **PIS e COFINS na Teoria e na Prática – Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo**. 2009, p. 339.

Linha 06A/09 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

Informar nesta linha o valor dos encargos de depreciação incorridos no mês, relativamente às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no mercado interno ou fabricados a partir de 1º de maio de 2004, destinados à locação a terceiros ou utilização na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda. Os referidos encargos deverão ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em função do prazo de vida útil do bem.

Sobre o tema, cabe esclarecer que não geram créditos os encargos de depreciação de bens adquiridos até 30 de abril de 2004, cujo valor não deve ser informado nesta linha. Igualmente não geram créditos os bens que não forem utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação do serviço.

Por fim, a Secretaria da Receita Federal manifesta-se da seguinte maneira:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 48 de 01 de Fevereiro de 2010

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: CRÉDITO. INSUMO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Na atividade de prestação de serviço de assistência técnica, gastos com hospedagem, transporte, alimentação e combustíveis, realizados no deslocamento dos funcionários, não são considerados "insumos", não podendo ser considerados para fins de desconto de crédito na apuração da COFINS não-cumulativa. CRÉDITO. ENCARGO DE DEPRECIÇÃO. No período de 01/12/2002 a 31/01/2004, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da COFINS, além do crédito calculado em relação ao valor dos encargos de depreciação relativos às máquinas e a equipamentos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, pôde descontar créditos calculados em relação ao valor da depreciação de outros bens incorporados ao ativo imobilizado. **A partir de 01 de fevereiro de 2004, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da COFINS, pode descontar créditos calculados em relação à depreciação apenas de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.**⁷⁹

⁷⁹ Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netathtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 25/09/2011.

3.3.5 Frete

Segundo a previsão do artigo 3º, incisos IX, da Lei nº 10.833/2003, do valor a pagar, a pessoa jurídica poderá descontar créditos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX – dos custos incorridos no mês relativos à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos bens adquiridos para revenda e/ou utilizados como insumos, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Assim, é passível de creditamento, na base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor do frete sobre as compras e vendas, bem como as despesas relativas à armazenagem de mercadorias, pagos a pessoa jurídica, domiciliada no país.

O crédito sobre referidas despesas também é contemplado pelas orientações de preenchimento do próprio programa destinado para que o declarante preste informações relativas à apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS:

Linha 06A/07 – Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda

A pessoa jurídica deve informar nesta linha os valores de armazenagem de mercadoria pagos a terceiros, bem como o valor do frete pago a terceiro na operação de venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Deve ser informado ainda nesta linha o frete pago a terceiro decorrente do transporte realizado entre matriz e filiais da empresa ou entre estas, desde que vinculado diretamente a uma operação de venda e que o ônus seja suportado pelo vendedor.

Manifestações da Receita Federal do Brasil sobre o tema pacificam a questão, conforme seguem:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 80 de 20 de Agosto de 2010

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. DESPESAS COM FRETE. A pessoa jurídica sujeita à sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS pode descontar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda de pessoa jurídica domiciliada no País, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. **O frete pago na aquisição de bens para revenda de pessoa jurídica domiciliada no País pode gerar créditos da Contribuição para o PIS, nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, por integrar o valor de aquisição das mercadorias a serem revendidas.** Relativamente a bens adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no País sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS-Importação, o desconto de créditos sujeita-se ao disposto nos arts. 7º e 15, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, que determinam que a base de cálculo para a apuração desses créditos corresponde ao valor aduaneiro acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. Assim, o frete pago para transportar bens adquiridos para revenda de pessoa jurídica não domiciliada no País, do local do desembarço até o estabelecimento do contribuinte não gera direito a crédito da Contribuição para o PIS, por não fazer parte das respectivas bases de cálculo, nos termos da legislação em vigor.⁸⁰

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 70 de 30 de Junho de 2010

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INEXISTÊNCIA DO DIREITO DE CRÉDITO. FROTA PRÓPRIA. **É permitido o desconto de créditos calculados em relação ao frete na operação de venda quando o ônus é suportado pelo vendedor, sendo o frete entendido como serviço de transporte pago a terceiros, não havendo permissivo para que despesas operacionais havidas com o transporte próprio na entrega de mercadorias aos adquirentes possam servir de base para apuração de créditos de PIS/PASEP ou COFINS, por falta de expressa previsão legal.**⁸¹

Conforme pode ser verificado na solução de consulta supra, é permitido o creditamento em relação ao valor do frete suportado pelo vendedor, não havendo permissão legal para crédito decorrente dos custos com frota própria.

⁸⁰ Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 25/09/2011.

⁸¹ Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 25/09/2011.

4 ANÁLISE DO CASO CONCRETO

No último capítulo do presente trabalho, será inicialmente apresentado o contexto jurídico da reorganização societária, em especial no que tange à cisão societária parcial; a partir de então, parte-se à análise do caso, com a apresentação dos dados gerais da empresa, assim como os seus dados contábeis e fiscais. Por fim, será apresentada a economia tributária gerada diante do novo desenho societário.

4.1 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Uma reorganização societária compreende fusões, cisões, incorporações, formação de grupos e acordos. Desde a década de setenta, as operações de reorganização societária ganharam momento no mundo dos negócios. O volume de operações se intensificou em função da maior eficiência empresarial, com o objetivo de gerar valor aos investidores. Diversas razões podem levar à reestruturação de uma empresa, seja para focar no negócio principal, eliminar as operações de baixa performance, buscar recursos no mercado financeiro, entre outras.⁸²

A organização societária deve ser acompanhada de uma boa justificativa, pois as autoridades administrativas podem entender como uma simples forma de reduzir a tributação, e assim desconsiderar os atos por entender que se trate de uma simulação.⁸³

É comum que uma empresa, ao longo de sua existência, desenvolva oportunidades de negócios distintas de sua atividade principal. Pode ocorrer mesmo que, com o passar do tempo, uma determinada empresa desenvolva um negócio alternativo que acabe se tornando a sua melhor atividade, enquanto seu foco anterior se reduza a uma atividade secundária.⁸⁴

⁸² MUNIZ, Ian; CASTELLO BRANCO, Adriano. **Fusões e Aquisições** – Aspectos Fiscais e Societários. 2007. p. 18.

⁸³ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática** – Gestão Tributária Aplicada. 2008, p. 46.

⁸⁴ MUNIZ, op. cit., 2007, p. 18.

4.1.1 Fusão, Incorporação e Cisão

Inicialmente, cabe contextualizar a cisão societária. De acordo com a lição de Ian Muniz e Adriano Castello Branco:

A fusão, incorporação e cisão constituem, antes de tudo, um processo de sucessão, ou seja, uma operação em que uma pessoa jurídica transfere para outra um conjunto de direitos e obrigações, ou de ativos e passivos, ou, ainda um grupo de haveres e deveres de forma tal que, sem que haja a solução de continuidade, a outra pessoa jurídica (sucessora) absorve o acervo líquido que lhe foi transferido e o utiliza para o exercício de uma atividade empresarial.⁸⁵

Sucessão, por sua vez, pode ser definida como o processo em que uma pessoa transfere ou transmite para outra um conjunto de bens e direitos (provavelmente assumirá igualmente alguns passivos relacionados com o patrimônio recebido), tornando-se esta proprietária dos referidos bens e direitos (e igualmente devedora dos eventuais passivos), tanto que poderá exercer todos os direitos inerentes à propriedade, como, por exemplo, deles poderá dispor.

A Lei das Sociedades Anônimas, define incorporação, fusão e cisão em seus artigos 227, 228 e 229, nos seguintes termos:

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todos o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a cisão.⁸⁶

A incorporação é processo na qual uma ou mais empresas são absorvidas por outra, desaparecendo as primeiras. Há a sucessão em todos os direitos e

⁸⁵ MUNIZ, Ian; CASTELLO BRANCO, Adriano. **Fusões e Aquisições** – Aspectos Fiscais e Societários. 2007, p. 58.

⁸⁶ REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, **Lei nº 6.404/1976**.

obrigações, devendo todas as sociedades aprovar a incorporação, na forma estabelecida em lei.⁸⁷

Na fusão, duas ou mais pessoas jurídicas se unem, e como resultado dessa união surge uma nova pessoa jurídica, que se torna titular de todos os direitos e obrigações antes pertencentes às sociedades que se fusionaram.

Não custa comentar, apesar de óbvio, que no processo de fusão todas as pessoas jurídicas participantes do processo se extinguem, surgindo em substituição uma nova pessoa jurídica, que se torna a titular do somatório do patrimônio (em linguagem técnica chamamos o mesmo de acervo líquido) até então pertencente às referidas pessoas jurídicas. Assim, é comum referir-se às sociedades que se extinguíram no processo de fusão como as sucedidas, enquanto à sociedade nova que absorveu o patrimônio das sucedidas denomina-se sucessora.⁸⁸

A cisão é igualmente um processo de sucessão, porém um tanto mais complexo, na medida em que não haverá, necessariamente, a extinção da sucedida, pois esta poderá transmitir apenas parcialmente o seu patrimônio. Em verdade, ela é o oposto da fusão, pois nesta, duas sociedades transformam-se em uma; enquanto naquela, uma sociedade transforma-se em duas.

É forma de mudança da sociedade, representando um desmembramento dela. Pela cisão, uma sociedade transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo a sociedade cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.⁸⁹ “Assim, constata-se que a cisão poderá constituir um processo de sucessão a título universal ou parcial, dependendo da sociedade cindida verter ou não a totalidade de seu patrimônio líquido”.⁹⁰

São duas, portanto, as formas de cisão:

1 – Cisão total: a totalidade do patrimônio da sociedade cindida incorpora-se a outra ou outras. Em consequência da cisão, extingue-se a sociedade cindida;

⁸⁷ ROQUE, Sebastião José. **Direito Societário**. 2006. p. 380.

⁸⁸ MUNIZ, Ian; CASTELLO BRANCO, Adriano. *Fusões e Aquisições – Aspectos Fiscais e Societários*. 2007, p. 59

⁸⁹ ROQUE, op. cit., 2006, p. 382/383.

⁹⁰ MUNIZ, op. cit., 2007, p. 62.

2 – Cisão parcial: a sociedade cindida passa apenas parte de seu patrimônio para outra ou outras, subsistindo com a sua parte.⁹¹

Ambas as formas de cisão, podem ocorrer em três diferentes versões: (a) sociedade cindida transfere parcela de seu patrimônio para outra sociedade, já existente ou constituída em decorrência da cisão; (b) sociedade cindida transfere parcela de seu patrimônio para diversas outras sociedades, já existentes ou constituídas em decorrência da cisão; (c) sociedade cindida transfere a totalidade de seu patrimônio para diversas outras sociedades, já existentes ou constituídas em decorrência da cisão.⁹²

Por fim, de acordo com a Constituição Federal, a cisão de uma empresa não gera ônus tributário na transferência de bens, salvo se a atividade for preponderantemente imobiliária, *verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;⁹³

Com efeito, uma readequação societária normalmente representa vantagem ao negócio, mormente em se tratando de uma cisão parcial. Por isso, estas operações são tão utilizadas atualmente.

⁹¹ ROQUE, Sebastião José. **Direito Societário**. 2006, p. 383.

⁹² MUNIZ, Ian; CASTELLO BRANCO, Adriano. **Fusões e Aquisições – Aspectos Fiscais e Societários**. 2007, p. 63.

⁹³ REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Constituição Federal. **Art. 156**.

4.2 DADOS DA EMPRESA

4.2.1 Elementos Gerais

Apresentadas as premissas iniciais, passa-se à análise do caso concreto. Trata-se de empresa do ramo frigorífico cujo faturamento alcança o montante de R\$ 135.000.000,00 (cento e trinta e cinco milhões de reais). A empresa, para além de pretender a redução de sua carga tributária, também necessita de readequação societária, uma vez que possui altos custos com sua frota, a qual não é o objeto da empresa.

Será chamada de Frigorífico F, na medida em que as informações utilizadas para composição do caso estão protegidas pelo sigilo fiscal, além do sigilo profissional que garante a relação advogado/cliente.

Trata-se de sociedade de responsabilidade limitada, composta por dois sócios pessoas físicas, cujo ano de abertura foi em 2003. Ela está localizada na cidade de Fundão, no Estado do Espírito Santo.

A atividade principal da companhia está descrita no CNAE 10.11-2-01 - Frigorífico - abate de bovinos, obtendo receita a partir dos produtos divididos em oito grupos: Carne com osso, Carne sem osso, Miúdos, Subprodutos não comestíveis, Couro, Produtos Graxaria, Produtos Industrializados e Industrialização por encomenda.

Não pratica operações com comércio exterior, atuando apenas no mercado interno e interestadual. Os sócios possuem outros negócios e fazendas (pretendem formar uma agropecuária) que estão em nome dos mesmos.

4.2.2 Elementos Contábeis e Fiscais

O contribuinte está sob acompanhamento econômico-tributário diferenciado e, atualmente, não possui Certidão Negativa de Débitos – CND relativa aos tributos estaduais, federais e contribuições previdenciárias.

No exercício de 2010, a empresa enviou DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais e DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais zeradas. Igualmente, ela não fazia a sua apuração através de memória de cálculo dos tributos, lançando os valores diretamente na DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoas Jurídicas.

Com base nos documentos e informações apresentadas pela empresa, os valores constantes na Demonstração do Resultado do Exercício de 2010 assim se apresentaram:

Tabela 1 – DRE 2010

Demonstração do Resultado do Exercício - DRE 2010	R\$	%
Receita Operacional Bruta	138.636.129,81	100%
(-) Deduções	-2.299.965,58	-1,66%
(-) Custo das Mercadorias Vendidas - CMV	-130.537.235,39	-94,16%
(-) Despesas Administrativas	-3.104.137,13	-2,24%
(-) Despesas Financeiras	-858.360,93	-0,62%
(=) Resultado Operacional do Exercício	1.836.430,78	1,32%
(+) Resultado não Operacional	-7.598.922,70	-5,48%
(=) Lucro Líquido do Exercício de 2010	-5.762.491,92	-4,16%

Fonte: Elaborada pela autora

Ainda, foi solicitada a divisão das receitas da empresa, a qual demonstrou a importância de cada produto nas vendas. A segregação dos custos por produto, no entanto, não é realizada, por conta da natureza da atividade que dificulta o mapeamento do seu custeio.

Com base na documentação disponibilizada pela própria empresa, em especial os balancetes contábeis e a listagem dos produtos vendidos, no ano de 2010, as suas receitas foram divididas da maneira a seguir.

Ressalva-se que os valores contidos no documento que demonstrou a divisão das vendas é diferente dos números lançados nos balancetes contábeis. Como não cabe a nós avaliar as discrepâncias entre os dados contábeis, a seguir são apresentados os números tal como nos foram apresentados.

Tabela 2 - Receitas de 2010

Receitas	R\$	%
INDÚSTRIA	132.448.592,52	100%
Venda - Carne com osso	66.858.210,29	50,48%
110-110-110 Carne com Osso - Cortes Traseiro - Resfriado	32.533.519,04	24,56%
110-110-120 Carne com Osso - Cortes Traseiro - Congelado	11.167,72	0,01%
110-120-110 Carne com Osso - Cortes Dianteiro - Resfriado	23.579.724,16	17,80%
110-130-110 Carne com Osso - Cortes Costela - Resfriado	10.733.799,37	8,10%
Venda - Carne sem osso	51.053.909,89	38,55%
120-110-110 Carne sem Osso - Cortes Traseiro - Resfriado	34.008.040,38	25,68%
120-120-110 Carne sem Osso - Cortes Dianteiro - Resfriado	17.004.866,57	12,84%
120-130-110 Carne sem Osso - Cortes Costela - Resfriado	25.896,04	0,02%
120-130-120 Carne sem Osso - Cortes Costela - Congelado	15.106,90	0,01%
Venda - Miúdos	4.996.944,62	3,77%
130-140-100 Miúdos - Miudos - Ambiente	314.133,00	0,24%
130-140-110 Miúdos - Miudos - Resfriado	3.856.701,45	2,91%
130-140-120 Miúdos - Miudos - Congelado	826.110,17	0,62%
Venda - Subprodutos não comestíveis	956.887,30	0,72%
150-150-100 Sub-Produtos não Comestíveis - Subprodutos - Ambiente	5.173.283,07	3,91%
150-150-110 Sub-Produtos não Comestíveis - Subprodutos - Resfriado	52.513,64	0,04%
150-150-120 Sub-Produtos não Comestíveis - Subprodutos - Congelado	433.937,11	0,33%
150-150-500 Sub-Produtos não Comestíveis - Subprodutos - Diversos	31.093,00	0,02%
Venda - Couro	4.902.728,55	3,70%
Venda - Produtos Graxaria	1.419.225,60	1,07%
200-200-100 Graxaria - Graxaria - Ambiente	1.419.225,60	1,07%
Venda - Produtos Industrializados	1.892.399,27	1,43%
190-160-120 Industrializados - Industrializados - Congelado	1.892.399,27	1,43%
Industrialização por encomenda	368.287,00	0,28%

Fonte: Elaborada pela autora

Os custos e despesas, por sua vez, não possuem uma divisão tão sistemática, podendo ser segregados sinteticamente conforme segue:

Tabela 3 - Custos de 2010

Custos	R\$	%
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	- 130.537.235,39	100%
Fretes sobre Compras	- 11.863,00	0%
ICMS sobre fretes	- 37.141,23	0%
ICMS sobre compras	-	0%
IPI sobre compras	-	0%
Compras	- 2.584.837,21	2%
Outros Custos	- 1.168,62	0%
Custos Industriais	- 127.902.225,33	98%
Custos Diretos	- 124.145.757,35	95%
Custos Indiretos	- 3.756.467,98	3%
Custos Comerciais	-	0%
Custos Serviços	-	0%
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	- 3.104.137,13	100%

Fonte: Elaborada pela autora

Diante da análise dos números que ensejaram o quadro acima, percebeu-se que a empresa F possui um custo alto com a manutenção de sua frota própria, que, por sua vez não está ligada a sua atividade principal, qual seja, de abate de animais.

O total dos custos incorridos com frota própria, no ano calendário de 2010, podem ser verificados na tabela a seguir:

Tabela 4 - Custos com a Frota Própria em 2010

	Total
Total Custos	R\$ 3.815.609,33
CFP	3.815.609,33
Combustíveis	R\$ 1.637.252,84
4.1.04.002.00001	1.637.252,84
Conservação/Manutenção	R\$ 800.742,62
4.2.01.001.00025	800.742,62
Depreciações	R\$ 854.406,83
1.3.02.002.00006	745.072,83
Serviços de Terceiros	R\$ 55.257,00
4.2.01.001.00014	55.257,00
Insumos	R\$ 1.120,57
4.2.01.007.00003 Pneu	1.120,57
Licenciamento Veículo	R\$ 41.785,75
4.2.01.001.00035	39.104,32
4.2.01.012.00002 Multas de Trânsito	2.681,43
Seguro	R\$ 22.143,03
4.2.01.007.00005	22.143,03
Pessoal	R\$ 402.900,69

Fonte: Elaborada pela autora

Estes valores, à exceção dos dispêndios tidos com o pessoal e licenciamento de veículos, servem como base de cálculo para crédito de PIS e COFINS para empresas cuja atividade principal seja a prestação de serviços de transporte, uma vez que, conforme fundamentado acima, eles apenas podem ser utilizados quando utilizados ou consumidos diretamente na fabricação ou prestação de serviços.

No ano calendário de 2009, a empresa optou pela apuração do IRPJ e CSLL na forma do Lucro Real Trimestral, conforme consta na DIPJ 2010-2009 disponibilizada pela própria pessoa jurídica.

Não foram disponibilizadas as declarações referentes ao ano calendário de 2010, nem as planilhas de apuração dos impostos, mas tão somente os seus documentos contábeis. Dessa forma, foi feita uma simulação da apuração pelo regime do Lucro Real Trimestral com os valores anteriormente definidos, e o resultado foi o seguinte:

Tabela 5 - Tributos recolhidos em 2010

Lucro Real Trimestral									
	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário Atual	583.720,14	216.619,25	4.201.417,72	912.149,90	1.117.695,00	292.156,64	-	-	7.323.758,65

Fonte: Elaborada pela autora

Os tributos recolhidos trimestralmente apresentaram-se sinteticamente da seguinte forma:

Tabela 6 - Tributos recolhidos trimestralmente em 2010

Tributos	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	TOTAL2
IRPJ	120.659,97	-	201.275,37	261.784,81	583.720,14
CSLL	45.597,59	-	74.619,13	96.402,53	216.619,25
COFINS	861.562,45	925.213,61	1.174.318,91	1.240.322,75	4.201.417,72
PIS/PASEP	187.049,74	200.868,74	254.950,82	269.280,60	912.149,90
INSS	260.602,01	268.587,61	289.678,38	298.827,01	1.117.695,00
ICMS	5.237,39	283.033,93	(2.150,00)	6.035,32	292.156,64
IPI	-	-	-	-	-
ISS	-	-	-	-	-
Total	1.480.709,15	1.677.703,89	1.992.692,60	2.172.653,01	7.323.758,65

Fonte: Elaborada pela autora

Portanto, com base nas simulações realizadas, verificamos que a carga tributária da empresa F no ano de 2010 foi de R\$ 7.323,759, o que representou 5,28% do seu faturamento.

Pelo quadro acima, pode-se perceber que a carga tributária mais impactante ocorre por força das contribuições sociais do PIS e da COFINS, as quais alcançaram o montante de R\$ 5.113.567,62, o que representa 69% da carga tributária total.

Nesse sentido, convém esclarecer que a empresa está sujeita obrigatoriamente ao Lucro Real, uma vez que seu faturamento supera o limite de R\$ 48 milhões anuais, de modo que recolhe as contribuições do PIS e da COFINS pelo sistema não cumulativo, cujas alíquotas são de 3,65% e 7,6% sobre o faturamento, respectivamente. Em contrapartida, é possível a ela fazer crédito dos bens utilizados como insumos em sua atividade.

4.3 ECONOMIA TRIBUTÁRIA

Finalmente, neste tópico será apresentada a economia tributária efetiva, demonstrando os desenhos da operação sugerida, bem como os cálculos dos valores envolvidos.

4.3.1 Desenho da Operação

A empresa tem como atividade principal o abate de animais, logo, todos os custos incorridos que não sejam consumidos diretamente na industrialização dos produtos, tais como manutenção de sua frota própria de veículos para transporte de insumos, de mercadorias e produtos vendidos, não são passíveis de utilização como base para créditos das contribuições para o PIS e da COFINS.

Tal impossibilidade é baseada na ideia de que a atividade de transporte de carga não faz parte do objeto social da empresa e, portanto, seus custos como combustíveis, manutenção e peças de reposição não são considerados insumos para fins de creditamento.

Essa situação acaba por onerar a carga tributária atribuída à empresa, uma vez que pelas características de suas mercadorias e de seus produtos (carnes), o transporte dos insumos e da produção apresenta certas necessidades especiais, como o transporte refrigerado. No entanto, conforme referido nos primeiros capítulos, a Receita Federal do Brasil não se mostra sensível a tal situação.

Atualmente a operação da empresa apresenta-se da seguinte maneira.

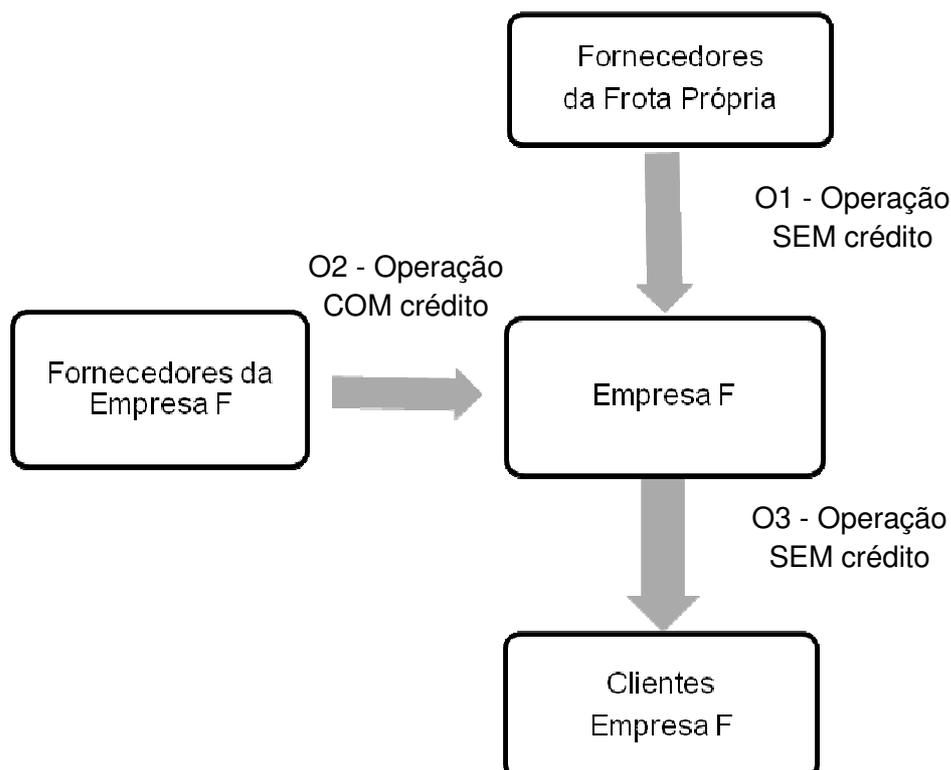


Figura 1 - Operação antes da Cisão Parcial

Fonte: Elaborada pela autora

O1 – Compra de insumos para a frota própria, que hoje não passíveis de creditamento, uma vez que não consumidos diretamente na produção.

O2 – Compra de insumos para a industrialização de produtos, estes constituem crédito, pois consumidos diretamente na produção.

O3 – O serviço de entrega de mercadorias realizado com a frota própria da empresa F não pode ser considerado crédito, uma vez que é considerado frete apenas o serviço de transporte pago a terceiros.

Dessa maneira, considerando-se que o transporte contratado de terceiros é passível de base para crédito das contribuições referidas, desde que não seja efetuado através da frota própria e seja ele com a finalidade de transporte de insumos e/ou de mercadorias para venda, a melhor situação seria efetuar a contratação desse serviço.

A empresa F, por sua vez, já tem um custo elevado com os insumos do transporte e ainda possui veículos para tal finalidade, contabilizados em seu Ativo

Imobilizado. Assim, a sugestão apresentada foi no sentido de adequar as suas atividades, segregando-as em mais empresas.

Para tanto, a empresa F deve sofrer uma cisão parcial de sua operação, transferindo para a NOVA Empresa (Transportadora) o Imobilizado referente aos veículos de transporte de mercadorias, enquanto a cindida permanece com a atividade principal de abate de animais.

Conforme explanado acima, a cisão de uma empresa consiste basicamente em um processo de sucessão, visando à readequação societária. Logo, uma empresa com mais de uma atividade pode se redistribuir e se tornar um grupo empresarial, em que empresas distintas têm objetos sociais e atividades principais segregadas.

A cisão é uma operação de ruptura da estrutura única, dividindo-a em um número maior de empresas. De acordo com a Constituição Federal, a cisão de uma empresa não gera ônus tributário na transferência de bens, logo a cisão com transferência do Ativo Imobilizado para a Empresa Nova não acarretaria em custo do imposto de transmissão de propriedade.

Na situação proposta, a empresa T teve como objeto social a atividade de prestação de serviço de transporte e, assim, passou a ter o direito de crédito sobre os custos da manutenção da frota, ao passo em que prestaria o serviço para a Empresa F, gerando crédito na aquisição do serviço de frete.

O regime de tributação da empresa F permaneceria no Lucro Real Trimestral, ao passo que a empresa T faria a opção pelo Lucro Real Anual Acumulado (de balancete de suspensão e redução). Assim, ambas recolheriam as contribuições sociais ao PIS e a COFINS no regime não cumulativo.

Ademais, a cisão societária com transferência do Ativo Imobilizado para a Empresa T não acarretaria em custo do imposto de transmissão de propriedade.

Com isso, o desenho da operação de ambas as companhias ficou da seguinte maneira:

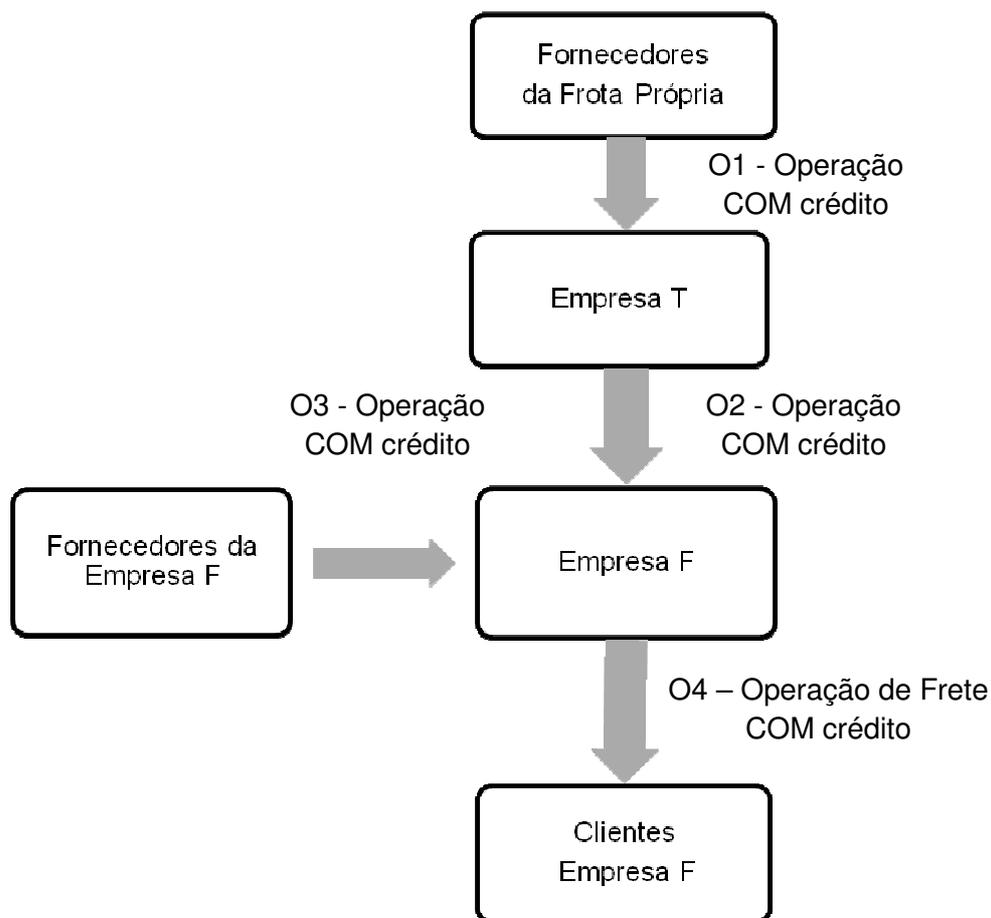


Figura 2 - Operação após cisão parcial

Fonte: Elaborada pela autora

O1 – Compra de insumos para a frota própria, que são passíveis de creditamento, quando comprados por empresa prestadora do serviço de frete (empresa T).

O2 – Serviço de frete realizado por terceiro para a empresa F. Tal serviço pode ser utilizado tanto na venda de mercadorias aos clientes da empresa F, quanto na compra de insumos dos seus fornecedores.

O3 – Compra de insumos para a industrialização de produtos, que permanecerão como crédito, pois consumidos diretamente na produção.

O4 – O frete realizado na venda de mercadorias para os clientes da empresa F poderá ser considerado crédito, uma vez que o serviço será prestado por terceiro (Transportadora).

4.3.2 Apresentação dos cálculos

Para chegar-se à real economia da sugestão supra apresentada, foram realizados cálculos considerando três cenários distintos: (i) cenário atual com os valores constantes nas declarações e balancetes de 2010; (ii) cenário A, em que foi projetado um incremento em 12% das receitas e 8% dos custos e despesas; e (iii) cenário B, com projeção de aumento em 21% das receitas e 15% dos custos e despesas.

4.3.2.1 Cenário Atual

No caso em comento, foi sugerida a cisão parcial da empresa F com o objetivo de que esta permaneça com a sua atividade principal de abate de animais e os custos inerentes a ela, passando toda a operação com frota própria à Nova Empresa, que, por sua vez prestará serviços de frete à primeira.

Do ponto de vista tributário, houve economia no recolhimento das contribuições sociais ao PIS e à COFINS, uma vez que os custos com a frota passaram a ser considerados como crédito para a empresa T, e os valores pagos a título de fretes pela empresa F, também foram considerados créditos de PIS e COFINS para esta última. Neste caso, o montante de créditos totalizaria R\$ 69.253,31 para o PIS e R\$ 318.984,94 para a COFINS.

Além disso, a contratação de serviço de transporte também acarretou economia em relação ao IR e a CSLL, em virtude de serem despesas dedutíveis para tais impostos.

Com efeito, considerando um MVA - Market Value Added para a Empresa T de 10% sobre o custo, os valores pagos pelos seus serviços seriam de cerca de R\$ 350.000,00 ao mês, os quais são suficientes para cobrir os custos e ainda gerar um pequeno lucro. Dessa maneira a empresa transportadora sendo tributada através do **Lucro Real Anual**, por período acumulado, apresentaria uma geração de débitos em um montante de R\$ 410.346,64, sem considerar os créditos da operação.

Considerando toda essa nova estrutura, haveria a geração de **economia tributária** anual na monta de **R\$ 287.998,19**, considerando o Cenário Atual (2010), conforme o quadro resumo a seguir:

Tabela 7 - Cálculo da economia tributária em 2010

<u>Débitos de Tributos Gerados - Lucro Real Anual - Período Acumulado</u>	<i>COFINS</i>	<i>PIS/PASEP</i>	<i>IRPJ</i>	<i>CSLL</i>	<i>Total</i>
Empresa Transportadora	(318.984,94)	(69.253,31)	(13.817,75)	(8.290,65)	(410.346,64)

<u>Créditos de PIS, COFINS Gerados</u>	<i>COFINS</i>	<i>PIS/PASEP</i>	<i>IRPJ</i>	<i>CSLL</i>	<i>Total</i>
Empresa Transportadora	254.507,27	55.254,87	-	-	309.762,14

<u>Geração de Crédito de PIS, COFINS, IRPJ, CSLL</u>	<i>COFINS</i>	<i>PIS/PASEP</i>	<i>IRPJ</i>	<i>CSLL</i>	<i>Total</i>
Empresa Industrial	318.984,94	69.253,31	253,27	91,18	388.582,70

ECONOMIA TRIBUTÁRIA DO NOVO MODELO **R\$ 287.998,19**

Fonte: Elaborada pela autora

A discriminação dos valores ora apresentados encontram-se em planilhas anexas, de forma a demonstrar a efetiva economia.

Vale lembrar que a prestação de serviço de transporte é fato gerador de ICMS no estado do Espírito Santo. No entanto, também é passível de crédito de ICMS a contratação de tal serviço. Assim, o ICMS não foi calculado nos efeitos, pois não traria qualquer diferença.

Com efeito, comparando a situação atual, com a operação sugerida chega-se ao seguinte resultado:

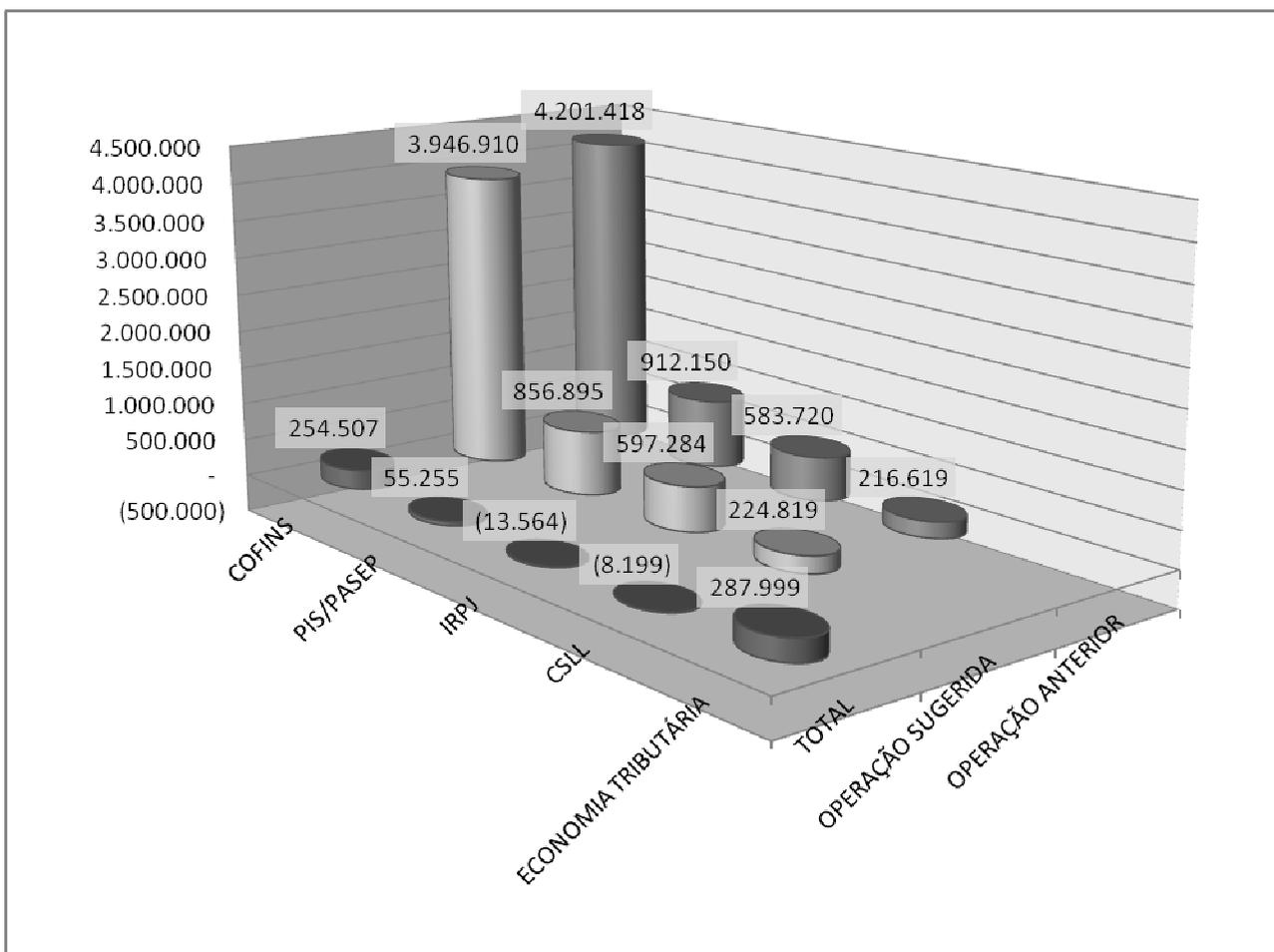


Figura 3 - Gráfico da Economia Tributária em 2010

Fonte: Elaborada pela autora

4.3.2.2 Cenário A

Para a elaboração deste cenário, foram utilizadas projeções de crescimento apresentadas pelo próprio empresário, que podem ser verificadas no quadro a seguir:

Tabela 8 - Projeções Cenário A

Variáveis de Projeção	Cenário A
<i>Revenda p/ Cons. Combustível</i>	0%
<i>Indústria</i>	12%
<i>Comércio</i>	0%
<i>Serviços</i>	0%
<i>Compras</i>	8%
<i>Empregados</i>	8%
<i>Autônomos</i>	0%
<i>Custos</i>	8%
<i>Desp. Administrativas</i>	8%
<i>Encargos Financeiros</i>	8%
<i>Outras</i>	0%

Fonte: Elaborada pela autora

Com base nessas projeções, a Demonstração do Resultado Líquido do Exercício, sinteticamente, apresentou-se da seguinte maneira:

Tabela 9 - DRE Cenário A

Demonstração do Resultado do Exercício - DRE Cenário A	R\$	%
Receita Operacional Bruta	155.272.465,39	100%
(-) Deduções	-2.545.547,27	-1,64%
(-) Custo das Mercadorias Vendidas - CMV	-140.980.214,22	-90,80%
(-) Despesas Administrativas	-3.352.468,10	-2,16%
(-) Despesas Financeiras	-858.335,01	-0,55%
(=) Resultado Operacional do Exercício	7.535.900,79	4,85%
(+) Resultado não Operacional	0,00	0,00%
(=) Lucro Líquido do Exercício	7.535.900,79	4,85%

Fonte: Elaborada pela autora

No Cenário A, anteriormente à cisão parcial, a empresa Atual recolheria o montante de R\$ 4.043.265,56 de tributos. Após a assessoria tributária oferecida, a

Transportadora suportou uma carga tributária de R\$ 207.631,01, enquanto a cindida (empresa F) recolheu R\$ 3.212.686,09.

Juntas, elas recolheram R\$ 3.420.317,10, gerando uma economia tributária no valor de R\$ 622.948,46, conforme o gráfico abaixo:

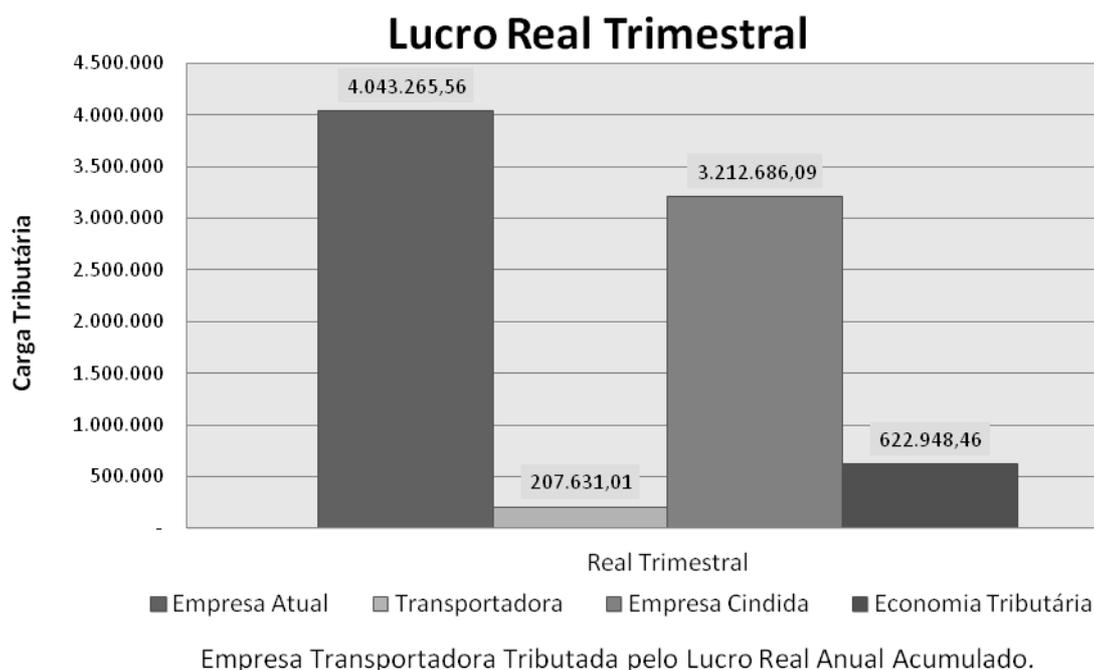


Figura 4 - Economia Tributária Cenário A

Fonte: Elaborada pela autora

4.3.2.3 Cenário B

Para a elaboração deste cenário, foram utilizadas projeções de crescimento apresentadas pelo próprio empresário, que podem ser verificadas no quadro a seguir:

Tabela 10 - Projeções Cenário B

Variáveis de Projeção	Cenário B
<i>Revenda p/ Cons. Combustível</i>	0%
<i>Indústria</i>	21%
<i>Comércio</i>	0%
<i>Serviços</i>	0%
<i>Compras</i>	15%
<i>Empregados</i>	15%
<i>Autônomos</i>	0%
<i>Custos</i>	15%
<i>Desp. Administrativas</i>	15%
<i>Encargos Financeiros</i>	15%
<i>Outras</i>	0%

Fonte: Elaborada pela autora

Com base nessas projeções, a Demonstração do Resultado Líquido do Exercício, sinteticamente, apresentou-se da seguinte maneira:

Tabela 11 - DRE Cenário B

Demonstração do Resultado do Exercício - DRE Cenário B	R\$	%
Receita Operacional Bruta	167.749.717,07	100%
(-) Deduções	-2.759.438,53	-1,64%
(-) Custo das Mercadorias Vendidas - CMV	-150.117.820,70	-89,49%
(-) Despesas Administrativas	-3.569.757,70	-2,13%
(-) Despesas Financeiras	-858.333,33	-0,51%
(=) Resultado Operacional do Exercício	10.444.366,81	6,23%
(+) Resultado não Operacional	0,00	0,00%
(=) Lucro Líquido do Exercício	10.444.366,81	6,23%

Fonte: Elaborada pela autora

No Cenário B, anteriormente à cisão parcial, a empresa Atual recolheria o montante de R\$ 5.131.572,30 de tributos. Após a assessoria tributária oferecida, a Transportadora suportou uma carga tributária de R\$ 366.987,06, enquanto a cindida (empresa F) recolheu R\$ 4.507.885,33.

Juntas, elas recolheram R\$ 4.874.872,39, gerando uma economia tributária no valor de R\$ 256.699,91, conforme o gráfico abaixo:

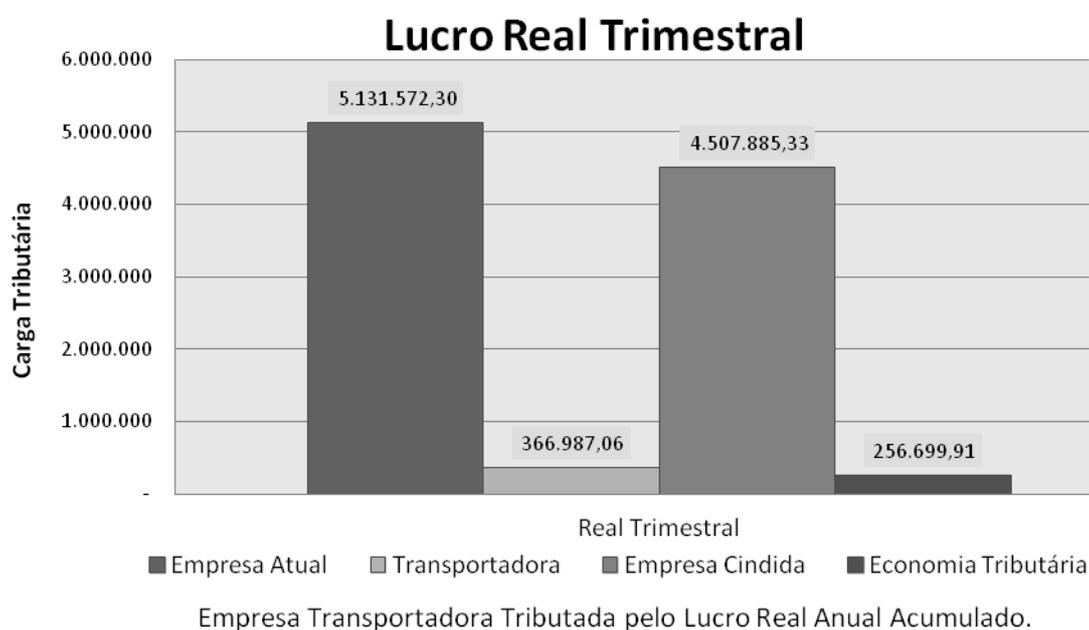


Figura 5 - Economia Tributária no Cenário B

Fonte: Elaborada pela autora

Com efeito, percebe-se que, em ambos os cenários, a assessoria oferecida proporcionou economia tributária ao contribuinte. No cenário A a economia vislumbrada foi superior, tendo em vista que, no cenário B, o Imposto de Renda a pagar foi mais pesado diante da lucratividade superior.

5 CONCLUSÕES

Planejamento Tributário é o meio legal de redução de carga tributária, viabiliza-se através da tomada de atitude *não simulada* anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos. Constitui-se não apenas de um direito garantido na Constituição, como também de um dever do administrador diligente e preocupado com o bom andamento de seus negócios.

Diante da explanação dos conceitos, demonstrou-se que, no presente trabalho, foi utilizado um planejamento tributário conservador, na medida em que a sugestão apresentada foi totalmente baseada na legislação tributária atual, sem fazer uso de decisões do Poder Judiciário. Buscou-se a apresentação de sugestão capaz de proporcionar elisão tributária, sem adentrar no campo da evasão ou da simulação.

Para o desenvolvimento do planejamento tributário apresentado, a não cumulatividade do PIS e da COFINS foi essencial, uma vez que, a empresa assessorada possui um alto custo com a sua frota própria, a qual é estranha a sua atividade principal de abate de animais.

Hoje a posição dominante do Fisco é de os custos, para serem considerados como insumos passíveis de creditamento, devem estar relacionados à atividade produtiva. Logo, tendo em vista o caso em análise, em que foi assessorada empresa do ramo de frigorífico, o custo com frota própria não pode gerar créditos. Contudo, quando incorridos em empresa prestadora de serviços de transporte de carga, é passível de gerar créditos, pois intrinsecamente relacionada à obtenção de receita.

Assim, foi sugerida a realização de uma cisão parcial, em que a sociedade cindida passa apenas parte de seu patrimônio para outra, subsistindo com a sua parte.

A carga tributária total da companhia, no ano de 2010, foi de R\$ 7.323.758,65, o que representou 5,28% do seu faturamento, o qual alcança a monta de R\$ 135 milhões. A composição deste valor refere-se a: IRPJ - R\$ 583.720,14; CSLL - R\$ 216.619,25; COFINS - R\$ 4.201.417,72; PIS - R\$ 912.149,90; INSS - R\$ 1.117.695,00; ICMS - R\$ 292.156,64.

Assim, percebe-se que a carga tributária mais impactante ocorre por força das contribuições sociais do PIS e da COFINS, as quais alcançaram o montante de R\$ 5.113.567,62, o que representa 69% da carga tributária total.

No caso em comento, foi sugerida a cisão parcial da empresa F com o objetivo de que esta permaneça com a sua atividade principal de abate de animais e os custos inerentes a ela, passando todos os custos tidos com sua frota própria à Nova Empresa, que, por sua vez prestará serviços de frete à primeira.

A empresa F permaneceu no regime do Lucro Real Trimestral, enquanto a empresa T foi enquadrada no Lucro Real Anual Acumulado (com base em balancetes de suspensão e redução), ambas recolhem PIS e COFINS no regime não cumulativo.

Do ponto de vista tributário, houve economia no recolhimento das contribuições sociais ao PIS e à COFINS, uma vez que os custos com a frota passaram a ser considerados como crédito para a empresa T, e os valores pagos a título de fretes pela empresa F, também foram considerados créditos de PIS e COFINS para esta última. Neste caso, o montante de créditos totalizaria R\$ 69.253,31 para o PIS e R\$ 318.984,94 para a COFINS.

Além disso, a contratação de serviço de transporte também acarretou economia em relação ao IRPJ e a CSLL, em virtude de serem despesas dedutíveis para tais impostos. Vale lembrar que a prestação de serviço de transporte é fato gerador de ICMS no estado do Espírito Santo. No entanto, também é passível de crédito de ICMS a contratação de tal serviço. Assim, o ICMS não foi calculado nos efeitos, pois não traria qualquer diferença.

Com efeito, considerando um MVA - Market Value Added para a Empresa T de 10% sobre o custo, os valores pagos pelos seus serviços seriam de cerca de R\$ 350.000,00 ao mês, os quais são suficientes para cobrir os custos e ainda gerar um pequeno lucro. Dessa maneira a empresa transportadora sendo tributada através do **Lucro Real Anual**, por período acumulado, apresentaria uma geração de débitos em um montante de R\$ 410.346,64, sem considerar os créditos da operação.

Para chegar-se à real economia da sugestão supra apresentada, foram realizados cálculos considerando três cenários distintos: (i) cenário atual com os valores constantes nas declarações e balancetes de 2010; (ii) cenário A, em que foi

projetado um incremento em 12% das receitas e 8% dos custos e despesas; e (iii) cenário B, com projeção de aumento em 21% das receitas e 15% dos custos e despesas

Com isso, a **economia tributária** gerada no ano de 2010 alcançou a monta de **R\$ 287.998,19**. Por seu turno, no cenário A houve redução da carga tributária em R\$ 622.948,46, e no cenário B, de R\$ 256.699,91.

Logo, mais uma vez a reengenharia societária mostrou-se favorável ao planejamento tributário estratégico, trazendo vantagens ao contribuinte tanto do ponto de vista empresarial, quanto fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Créditos de PIS e COFINS sobre Insumos**. [s.ed] São Paulo: Prognose. 2010.

BERGAMINI, Adolpho; GUERRA, Gerson Macedo, CORDEIRO, Leonardo Lima; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **PIS e COFINS na Teoria e na Prática – Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo**. [s.ed] São Paulo: MP Editora. 2009.

BONAVIDES BORGES, Humberto. **Planejamento Tributário**. 9^a. ed. São Paulo: Atlas. 2008.

CARVALHO, Cristiano. Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento Tributário**. [s.ed] Coord. São Paulo: Quartier Latin. 2004.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática – Gestão Tributária Aplicada**. [s.ed] São Paulo: Atlas. 2008.

FERNANDES, Edison Carlos. Lei Contabil e o Custo dos Tributos. *In*: **Aspectos Tributários da Nova Lei Contabil – Lei 11.638/07**. Coord. FERNANDES, Edison Calos e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. [s.ed] São Paulo: MP. 2010.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. [s.ed] Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. [s.ed] São Paulo: Dialética. 2004.

MUNIZ, Ian; CASTELLO BRANCO, Adriano. **Fusões e Aquisições – Aspectos Fiscais e Societários**. [s.ed] São Paulo: Quartier Latin. 2007.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; OLIVEIRA, Jonathan José F. de; ONO, Juliana M. O.. **Manual do PIS e da COFINS**. 3. Ed. São Paulo: Fiscosoft. 2011.

PAULSEN, Leandro; SOARES DE MELO, José Eduardo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5^a.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Considerações sobre Planejamento Tributário. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento Tributário**. [s.ed] São Paulo: Quartier Latin. 2004.

PERES, Adriana Manni; SOUSA ALMEIDA, Cristina Beatriz de; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. **Como Planejar e Resgatar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP**. [s.ed] São Paulo: IOB. 2009.

ROQUE, Sebastião José. **Direito Societário**. 3ª.ed. São Paulo: Ícone. 2006.

SCHOUERI, Luíz Eduardo. O Desafio do Planejamento Tributário. *In*: SCHOUERI, Luíz Eduardo. Coord. **Planejamento Tributário e o 'Propósito Negocial'**. [s.ed] São Paulo: Quartier Latin. 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23ª.ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3ª.ed. Dialética: São Paulo. 2008.

ANEXOS

Cálculo da Economia Tributária no Cenário A

Carga Tributária

Empresa Atual

Lucro Real Trimestral

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário A	1.838.951,38	668.502,50	-	-	1.207.110,60	328.701,09	-	-	4.043.265,56

Lucro Real Anual - Estimado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário A	1.859.975,20	678.231,07	-	-	1.207.110,60	328.701,09	-	-	4.074.017,95

Lucro Real Anual - Acumulado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário A	1.859.975,20	678.231,07	-	-	1.207.110,60	328.701,09	-	-	4.074.017,95

Transportadora

Lucro Presumido

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário A	362.139,66	139.010,28	144.802,37	31.373,85	-	-	-	-	677.326,17

Lucro Real Anual - Acumulado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário A	55.983,58	28.794,09	100.938,96	21.914,38	-	-	-	-	207.631,01

Lucro Real Anual - Acumulado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário A	55.983,58	28.794,09	100.938,96	21.914,38	-	-	-	-	207.631,01

Lucro Real Anual - Acumulado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário A	55.983,58	28.794,09	100.938,96	21.914,38	-	-	-	-	207.631,01

Empresa Cindida

Lucro Real Trimestral

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL	
Cenário A	1.597.068,86	581.424,79	-	366.832,68	-	79.641,31	1.207.110,60	273.555,83	-	3.212.686,09

Lucro Real Anual - Estimado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL	
Cenário A	1.842.801,50	672.048,54	-	366.832,68	-	79.641,31	1.207.110,60	273.555,83	-	3.549.042,48

Lucro Real Anual - Acumulado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL	
Cenário A	1.842.801,50	672.048,54	-	366.832,68	-	79.641,31	1.207.110,60	273.555,83	-	3.549.042,48

	Real Trimestral	Real Anual Estimativa	Real Anual Acumulado
Empresa Atual	4.043.265,56	4.074.017,95	4.074.017,95
Transportadora	207.631,01	207.631,01	207.631,01
Empresa Cindida	3.212.686,09	3.549.042,48	3.549.042,48
Economia Tributária	622.948,46	317.344,46	317.344,46

Cálculo da Economia Tributária no Cenário B

Carga Tributária

Empresa Atual

Lucro Real Trimestral

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário B	2.560.180,18	930.304,86	-	-	1.285.349,25	355.738,01	-	-	5.131.572,30

Lucro Real Anual - Estimado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário B	2.565.302,20	932.148,79	-	-	1.285.349,25	355.738,01	-	-	5.138.538,26

Lucro Real Anual - Acumulado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário B	2.565.302,20	932.148,79	-	-	1.285.349,25	355.738,01	-	-	5.138.538,26

Transportadora

Lucro Presumido

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário B	419.221,18	159.559,62	166.207,94	36.011,72	-	-	-	-	781.000,47

Lucro Real Anual - Acumulado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário B	140.050,46	59.058,16	137.932,55	29.945,88	-	-	-	-	366.987,06

Lucro Real Anual - Acumulado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário B	140.050,46	59.058,16	137.932,55	29.945,88	-	-	-	-	366.987,06

Lucro Real Anual - Acumulado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL
Cenário B	140.050,46	59.058,16	137.932,55	29.945,88	-	-	-	-	366.987,06

Empresa Cindida

Lucro Real Trimestral

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL	
Cenário B	2.522.212,60	916.636,54	-	421.060,12	-	91.414,37	1.285.349,25	296.161,43	-	4.507.885,33

Lucro Real Anual - Estimado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL	
Cenário B	2.554.896,27	928.402,66	-	421.060,12	-	91.414,37	1.285.349,25	296.161,43	-	4.552.335,12

Lucro Real Anual - Acumulado

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	ISS	TOTAL	
Cenário B	2.554.896,27	928.402,66	-	421.060,12	-	91.414,37	1.285.349,25	296.161,43	-	4.552.335,12

	Real Trimestral	Real Anual Estimativa	Real Anual Acumulado
Empresa Atual	5.131.572,30	5.138.538,26	5.138.538,26
Transportadora	366.987,06	366.987,06	366.987,06
Empresa Cindida	4.507.885,33	4.552.335,12	4.552.335,12
Economia Tributária	256.699,91	219.216,08	219.216,08