

FRANCISCO COUTINHO CHAVES

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA PRÁTICA

Gestão Tributária Aplicada

4ª EDIÇÃO



atlas

O autor e a editora empenharam-se para citar adequadamente e dar o devido crédito a todos os detentores dos direitos autorais de qualquer material utilizado neste livro, dispondo-se a possíveis acertos caso, inadvertidamente, a identificação de algum deles tenha sido omitida.

Não é responsabilidade da editora nem do autor a ocorrência de eventuais perdas ou danos a pessoas ou bens que tenham origem no uso desta publicação.

Apesar dos melhores esforços do autor, do editor e dos revisores, é inevitável que surjam erros no texto. Assim, são bem-vindas as comunicações de usuários sobre correções ou sugestões referentes ao conteúdo ou ao nível pedagógico que auxiliem o aprimoramento de edições futuras. Os comentários dos leitores podem ser encaminhados à **Editora Atlas Ltda.** pelo e-mail editorialcsa@grupogen.com.br.

Direitos exclusivos para a língua portuguesa

Copyright © 2017 by

Editora Atlas Ltda.

Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional

Reservados todos os direitos. É proibida a duplicação ou reprodução deste volume, no todo ou em parte, sob quaisquer formas ou por quaisquer meios (eletrônico, mecânico, gravação, fotocópia, distribuição na internet ou outros), sem permissão expressa da editora.

Rua Conselheiro Nébias, 1384

Campos Elísios, São Paulo, SP – CEP 01203-904

Tels.: 21-3543-0770/11-5080-0770

editorialcsa@grupogen.com.br

www.grupogen.com.br

Designer de capa: Caio Cardoso

Produção Digital: Equiretech

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Chaves, Francisco Coutinho

Planejamento tributário na prática : gestão tributária aplicada / Francisco Coutinho Chaves. – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2017.

Bibliografia

ISBN 978-85-97-01186-9

1. Direito tributário – Legislação – Brasil 2. Planejamento tributário – Brasil I. Título.
08-08212

CDU-34:336.2(81)

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Planejamento tributário : Direito tributário
34:336.2(81)

Sumário

Prefácio

Agradecimento

Nota Preliminar

Introdução

Parte I – Planejamento Administrativo

1 Como Fazer o Planejamento Tributário

1.1 Comentários gerais

1.2 Como fazer o planejamento tributário

2 Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado

2.1 Comentários gerais

2.2 Lucro presumido × lucro real

2.3 Lucro real e lucro presumido × lucro arbitrado

3 Extinção do Crédito Tributário Mediante Dação em Pagamento de Bens Imóveis

4 Efeitos das Alterações na Legislação Societária

4.1 Comentários gerais

4.2 Das mudanças no critério de reconhecimento das receitas e despesas

4.3 Da instituição do RTT

4.4 Da obrigatoriedade das mudanças nos critérios de apuração dos resultados

4.5 Do planejamento tributário

5 A Desoneração da Folha de Pagamento das Construtoras

5.1 Comentários gerais

5.2 Conceitos de incorporação e construção

5.3 Da classificação das atividades pela Receita Federal do Brasil

5.4 Do planejamento tributário

6 A Tributação Unificada pelas Construtoras

6.1 Introdução

6.2 Quem tributa pelo RET e quem recolhe os tributos de forma unificada

- 6.3 Conceitos de incorporação e construção
- 6.4 Da Instrução Normativa – IN RFB 934/2009

7 Conta de Clientes

- 7.1 Comentários gerais
- 7.2 Reconhecimento das perdas
- 7.3 Da contabilização

8 Permuta × Compra e Venda de Imóveis

9 Juros sobre Capital Próprio

- 9.1 Comentários gerais
- 9.2 Cálculos e contabilização dos juros sobre capital próprio

10 Depreciação

- 10.1 Comentários gerais
- 10.2 Das taxas
- 10.3 Depreciação acelerada
- 10.4 Atividade rural
- 10.5 Dos procedimentos com as depreciações incentivadas
- 10.6 Dos incentivos à inovação tecnológica
- 10.7 Dos incentivos às microrregiões nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam

11 *Leasing Back*

12 Crédito Presumido de IPI

13 Reorganização Societária

- 13.1 Comentários gerais
- 13.2 Dificuldades
- 13.3 Das perdas de prejuízos fiscais
- 13.4 Da transferência de crédito tributário existente em uma empresa para outra
- 13.5 Perda de benefícios fiscais
- 13.6 Algumas alternativas para as situações colocadas neste capítulo

14 Compensações e Restituições Autorizadas

- 14.1 Compensação do IR e CSL pagos a maior
- 14.2 Compensação dos valores retidos na fonte
- 14.3 Restituição ou compensação do PIS e COFINS

15 Incentivos Fiscais

- 15.1 Comentários gerais
- 15.2 Redução do Imposto de Renda

- 15.3 Incentivo à cultura
- 15.4 Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT)
- 15.5 Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera no Norte, Nordeste e Centro-Oeste (REPENEC)

16 Diversos

- 16.1 Despesas comuns entre empresas do mesmo grupo empresarial

17 Das Compensações com Créditos de Terceiros

Parte II – Planejamento Judicial

18 A Contribuição Previdenciária Rural nas Compras de Insumo para Industrialização de Produtos Destinados à Exportação

- 18.1 Cotejo com as contribuições PIS/COFINS
- 18.2 Do crédito presumido de IPI: considerações por analogia
- 18.3 A questão da oneração quando da compra a produtores rurais pessoas físicas

19 Arbitramento das Contribuições para Previdência Social na Construção Civil

20 Decadência das Contribuições Previdenciárias

21 Direito da Restituição do Indébito

22 Diferença IPC/1990

23 Contribuições Sociais Devidas pelas Empresas Optantes pelo Simples

- 23.1 Imunidade nas exportações

24 Das Contribuições para o PIS e a COFINS

- 24.1 Base de cálculo da COFINS
- 24.2 Base de cálculo do PIS

25 PIS e COFINS na Modalidade de Monofásico

26 Revisão de Dívidas

27 A Previdência sobre os Serviços Prestados por Cooperativas de Trabalho

Referências

Prefácio

Francisco Coutinho Chaves, bacharel em Ciências Contábeis, com larga experiência, de mais de dez anos, em *Planejamento Tributário* e *Auditoria Fiscal*, atuando, também, como advogado tributarista, foi aluno da Pós-graduação em Direito e Processo Tributário na Universidade de Fortaleza (Unifor), curso ministrado sob minha coordenação.

Neste seu trabalho, intitulado *Planejamento tributário na prática*, o autor enfrenta tema sempre atual e de importância prática inestimável, demonstrando não só um poder argumentativo adequado ao padrão vernacular e com fundamento nas lições dos melhores mestres, mas ousando provocar questionamentos e reflexões, divergindo e criticando com segurança e coerência.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro, o “tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação”.¹ Em um Estado Democrático de Direito, as normas constitucionais tributárias não existem para permitir que o Estado tribute, mas para limitar-lhe o poder, estabelecendo os contornos de sua atuação, devendo, assim, ser interpretadas de forma restritiva quanto à sua potestade impositiva arrecadatória, de modo a maximizar os direitos fundamentais.

Entretanto, o aumento constante da carga tributária vem maximizando o grau de tensão na relação fisco-contribuinte, fazendo com que o tributo tenha um caráter antieconômico ou antissocial, paralisante ou obstaculizador da atividade econômica, assegurada, constitucionalmente, por intermédio de diversos direitos e garantias.

Como lucidamente afirma *Hugo de Brito Machado*, “De um lado crescem os índices de inadimplência e do outro aumenta a pressão fiscal, com a criação de mecanismos burocráticos tendentes a controlar a conduta do contribuinte de sorte a não permitir que este fuja ao dever de pagar o tributo, e com o aumento das sanções aplicáveis aos infratores.”²

Se a forma predominante que o Estado tem de angariar recursos financeiros é pela via da tributação, principalmente da arrecadação advinda das empresas privadas pelo desempenho de suas atividades, “tributá-las até a exaustão seria uma atitude absurdamente incoerente. Seria matar a galinha dos ovos de ouro”.³

Dentro deste contexto, o *Planejamento Tributário* surge, conforme defende o autor, como necessidade indispensável à continuação da atividade econômica, tendo como finalidade a eliminação das exações ilegais, facilitando a escolha de ações que minimizem os custos tributários, tema que foi dissecado nesta obra, sob o enfoque teórico-prático.

Francisco Coutinho Chaves, com sua vasta atuação na área, ministrando diversos Seminários e Palestras em Associações Comerciais e Industriais, Sindicatos Empresariais e Cursos Fechados de Capacitação dos Administradores de Grandes Empresas, soube, de maneira muito feliz, estruturar o trabalho de modo a fixar premissas fundamentais à máxima compreensão do assunto, trazendo à tona, ao longo de todo o processo argumentativo, a dinâmica do Direito, por meio da análise de casos práticos e de sua concreção pelo Judiciário, fazendo ponderações críticas quanto aos diversos pontos a que alude.

Por fim, não satisfeito em fixar precisamente os contornos desta técnica, que é o *Planejamento Tributário*, e indicar as incongruências e as dificuldades criadas pela ordem política instituída para a sua efetivação no Brasil, o autor, em uma atitude destemida e de quem tem absoluta segurança no assunto, aponta, ainda, supostas possibilidades para a sua real aplicação.

Estas poucas linhas traduzem tão somente um esboço do que é apreciado neste importante trabalho, que é fruto da dedicação aos estudos e à pesquisa séria, voltada para os aspectos teóricos e prático, sendo uma substancial contribuição aos estudiosos do tema, estando de parabéns, também, a Editora Atlas pela iniciativa de publicar este livro, incentivando, assim, a produção científica, o qual será com certeza coroado pelo sucesso.

Fortaleza, 6 de julho de 2008.

Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira

Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará,
Professora do Curso de Direito (graduação e pós-graduação)
Coordenadora do Curso de Especialização em
Direito e Processo Tributário e de Direito Previdenciário da
Universidade de Fortaleza (Unifor).

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 1.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento fiscal e crime fiscal na atividade do contabilista*. Disponível em: <www.hugomachado.adv.br>.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição Federal de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 103.

Agradecimento

Em primeiro, a DEUS, aos meus pais já falecidos, Alcêncio Lira Chaves e Antônia Edmilsa Coutinho Chaves, que, mesmo com todas as dificuldades do agricultor do interior cearense, souberam compreender a importância do conhecimento e me apoiaram e me incentivaram nos meus estudos.

Nota Preliminar

Inicialmente, cumpre-me ressaltar que este trabalho não é um livro de doutrina, o que seria algo mais profundo. Trata, pois, de casos práticos, que não podem ser aplicados de forma isolada, tendo em vista as particularidades de cada contribuinte. Seu objetivo é apenas fornecer informações objetivas sobre gestão tributária para empresas que queiram aumentar sua competitividade em um mercado cada vez mais exigente.

Este trabalho é fruto não só de minha experiência, de vários anos de trabalho com auditoria e planejamento tributário, como também de participações constantes em seminários, conferências e encontros, sempre direcionados a um público eclético, formado por empresários, executivos, advogados, contadores, administradores e estudantes.

Como o objetivo é manter um diálogo fácil e acessível, procurei neste estudo apresentar um conteúdo desprovido de linguagem rebuscada, que possa camuflar as informações objetivas essenciais à gerência empresarial.

Considerando que a carga tributária tem atingido patamares que inviabilizam as atividades empresariais, o planejamento tributário tornou-se necessidade indispensável para a continuação dos negócios. Esse mecanismo tem a finalidade de eliminar as exações ilegais e facilitar a escolha de ações que minimizem os custos tributários.

A experiência do autor em planejamento tributário tem revelado que muitas empresas pagam tributos indevidos apenas por inobservância à legislação tributária. Diante dessa realidade é que proponho demonstrar a operacionalização de casos práticos.

Portanto, espero que este livro possa de alguma forma contribuir para o aprimoramento da gestão tributária das empresas, tornando-as mais competitivas.

Encerro esta parte introdutória com alguns agradecimentos a pessoas que contribuíram de forma decisiva para que este livro viesse a lume:

Em primeiro, aos meus pais já falecidos, Alcêncio Lira Chaves e Antônia Edmilsa Coutinho Chaves, que, mesmo com todas as dificuldades do agricultor do interior cearense, souberam compreender a importância do conhecimento e me apoiaram e me incentivaram nos meus estudos.

Aos meus tios e, de modo particular, aos padrinhos, José de Sousa Coutinho e Alzira Lira Coutinho, que me apoiaram, dando a condição financeira naquilo que me faltava, que era onde morar na cidade para poder estudar.

Por fim, agradeço ao Prof. José Ferreira Silva Bastos, chefe da Divisão de Educação Continuada da Vice-Reitoria de Extensão da Universidade de Fortaleza – UNIFOR, pela gentileza de fazer a revisão dos originais.

O Autor

Introdução

O planejamento tributário é necessidade básica para todos os contribuintes, tanto pessoas jurídicas quanto físicas, embora este trabalho não deva ser aplicado de forma isolada como ferramenta para um planejamento tributário. Para isso, é necessário conhecer a situação do contribuinte, a fim de planejar seus negócios no sentido de reduzir custos, como tributos.

Outra particularidade é a constante alteração na legislação, o que implica a necessidade de o profissional estar sempre muito atento, para não levar o contribuinte a cometer um crime contra a ordem tributária.

Como será visto, o conceito de planejamento tributário é a escolha da ação menos onerosa em termos tributários; portanto, o contribuinte tem que evitar a simulação fiscal.

O contribuinte deve estar atento, também, para evitar as oportunidades de redução de dívidas devidamente constituídas, com saídas milagrosas, o que normalmente é uma “barca furada”, as quais, muitas vezes, aumentam o problema do contribuinte.

O Poder Judiciário é lento em função da existência de um número reduzido de juízes para atender à demanda, e isso, às vezes, deixa o contribuinte desmotivado para ingressar com ações judiciais em busca dos seus direitos. Ocorre que existem muitas exações fiscais que são ilegais. Assim, fazer um planejamento tributário é também analisar oportunidades de ingressar judicialmente pleiteando alguns direitos perante o Poder Judiciário.

Didaticamente, este livro está dividido em duas partes, uma administrativa e outra judicial.

Planejamento Administrativo

1

Como Fazer o Planejamento Tributário

1.1

Comentários gerais

O planejamento tributário é o processo de escolha de ação, *não simulada*, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos.

Fazer planejamento tributário não é apenas um direito garantido na Constituição Federal, mas também um dever legal determinado pelo artigo 153 da Lei nº 6.404/1976.

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.

Ao longo do tempo, o legislador vem procurando eliminar todas as possibilidades que surgem de reduzir de forma legal a carga tributária, ou seja, sempre existem algumas alternativas que são menos onerosas do que outras. Assim, o contribuinte procura aquela que mais lhe interessar.

Dessa forma, quando o contribuinte identifica uma situação que possa reduzir seus custos com tributos, o legislador modifica a lei e elimina essa possibilidade.

Um exemplo é o caso das transferências de prejuízos fiscais de uma empresa, que funcionava da seguinte forma:

Um grupo empresarial tem empresa com saldo elevado de prejuízos fiscais e outra com lucro também elevado. Assim o grupo pagava imposto de renda, mas a somatória dos resultados das empresas apresentava prejuízos. Então, era feita a incorporação daquela que estava no prejuízo naquela que apresentava lucros.

O legislador, em 1987, através do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987, normatizou que, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a empresa sucessora não poderá compensar prejuízos fiscais da sociedade incorporada, o que foi regulamentado pelo artigo 514 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja redação é a seguinte:

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Com efeito, a empresa que apresentava saldo de prejuízos fiscais normalmente estava com sua atividade quase parada e aquela que apresentava lucro tinha outro objeto social, com nome no mercado. Enfim, comercialmente, seria importante manter a razão social.

Diante da impossibilidade de a empresa lucrativa, que seria sucessora natural, não compensar o saldo de prejuízos fiscais, resta ao contribuinte identificar outra alternativa.

Nesse caso, o contribuinte pode mudar a razão social, como também o objeto social, da empresa que estava com suas atividades quase paradas, preparando-a para ser a sucessora daquela que é lucrativa, e faz a operação inversa. Agindo assim, passa a compensar o saldo dos prejuízos fiscais.

1.2

Como fazer o planejamento tributário

O planejamento tributário será iniciado 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 após cinco anos são indevidos;
4. analisar, *anualmente*, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
5. levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;

A Lei Complementar nº 118/2005 alterou o artigo 150 do CTN determinando que a extinção dos créditos tributários sujeitos à homologação ocorre com o pagamento do tributo, conforme redação do artigo 3º da referida Lei:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

O poder Judiciário com base nesta lei pacificou entendimento sobre os créditos tributários anteriores à vigência da Lei Complementar nº 118/2005 sujeitos à homologação; poderiam ser questionados judicialmente os valores levantados no período de dez (10) anos, desde que a petição fosse ingressada até o início da aplicação da referida lei; este prazo terminou em 09/06/2010.

Importante ressaltar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, através do Acórdão que julgou o Recurso Especial nº 752.165, da Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no *Diário da Justiça*, em 22/08/2005, ementa abaixo colacionada:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. TUTELA ANTECIPADA. COFINS. ISENÇÃO. LC 70/91. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS. REVOGAÇÃO. LEI 9.430/96. SÚMULA 276/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ, NA APRECIACÃO DO ERESP 435.835/SC. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO CONSIGNADO NO VOTO DO ERESP 327.043/DF. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. SUCESSIVOS REGIMES DE COMPENSAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA OU EXAME DA CAUSA À LUZ DO DIREITO SUPERVENIENTE. INVIABILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. JUROS.

1. [...]

2. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. p/o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo *a quo* do prazo ao universal princípio da *actio nata* (voto-vista proferido

nos autos do ERESP 423.994/SC, 1ª Seção, Min. Peçanha Martins, sessão de 08.10.2003).

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

4. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF.

Na primeira edição foi defendido o entendimento de que o contribuinte poderia questionar o direito da restituição ou compensação dos créditos tributários referente a pagamentos a maior ou indevido no prazo de dez anos; mas com base no exposto, os trabalhos a serem realizados a partir de 10/06/2010 terão por objeto somente repetição dos créditos até com cinco anos.

Ainda assim é importante o levantamento dos últimos dez anos nos casos em que a pessoa jurídica tenha dívidas com a previdência, porque neste possa ser que os referidos débitos sejam relativos a levantamentos realizados pelas autoridades fiscais de período superior a cinco anos.

Nos casos mencionados no parágrafo anterior o contribuinte pode requerer administrativamente a revisão da dívida para excluir os valores levantados de período superior a cinco anos, assim determina o artigo 53 da Lei nº 11.941/2009:

Art. 53. A prescrição dos créditos tributários pode ser reconhecida de ofício pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. O reconhecimento de ofício a que se refere o *caput* deste artigo aplica-se inclusive às contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, às contribuições instituídas a título de substituição e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos.

Com relação às multas aplicadas pelas autoridades referentes a erro no preenchimento da GFIP até a vigência da Lei nº 11.941/2009 era com base na

quantidade de empregados na folha de pagamentos; dessa forma eram multas muito elevadas; ocorre que agora será pela quantidade de erros, ou seja, para cada lote de dez erros serão cobrados vinte reais.

O novo cálculo das multas por erro na GFIP reduz bastante os valores, como se trata de aplicação de penalidade por infração, a lei deve ser aplicada retroativamente com base no inciso I do artigo 106 do CTN.

Veja redação do referido diploma legal:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, exclui a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Importante observar a questão de ato administrativo julgado, nos termos do art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Lei nº 11.941/2009 alterou aplicação das multas sobre os créditos tributários previdenciários nos levantamentos de ofício, ou seja, passou a ser aplicada com as alíquotas previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, sendo que no artigo 57 autoriza a revisão de ofício.

Assim determina o referido diploma legal:

Art. 57. A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, às prestações ainda não pagas de parcelamento e aos demais débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, ocorrerá:

I – mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II – de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

Parágrafo único. O procedimento de revisão de multas previsto neste artigo será regulamentado em portaria conjunta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Diante do exposto na revisão fiscal dos contribuintes que tenham dívidas relativas às contribuições para a previdência, deve ser feita a análise do saldo devedor com a finalidade de verificar se não se aplica qualquer uma das situações acima mencionadas.

Com efeito, para as dívidas que ainda não foram pagas, o crédito tributário não foi extinto; portanto, podem ser revisadas de ofício, ou através de pedido judicial.

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).

Outros procedimentos podem ser adotados pelo profissional no planejamento do trabalho, quando surgir a necessidade de utilizar outros que sejam considerados importantes.

Em cada empresa deve ser feito o programa de trabalho com procedimentos específicos, de acordo com cada realidade, pois nem sempre o planejamento tributário é igual entre os contribuintes, ainda que com as mesmas características. Assim, os casos práticos não devem ser aplicados isoladamente.

O planejamento tributário deve ser realizado com a utilização das seguintes ferramentas:

1. legislação Tributária (Constituição, CTN etc.);
2. documentação contábil da empresa;
3. livros Contábeis e Fiscais;
4. guias de Recolhimentos e Declarações de Rendimentos, DACON, DCTFs e PERDECOMP e outras declarações que são obrigações próprias de cada contribuinte.

Assim, o planejamento tributário exige uma soma de conhecimentos, tais como o contábil e o jurídico. Contábil porque, além da intimidade com a legislação fiscal, o profissional consegue com mais facilidade identificar no processo operacional da empresa os fatos geradores de tributos.

O advogado, com seu conhecimento jurídico, consegue identificar na legislação tributária as oportunidades de redução da carga tributária.

2

Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado

2.1

Comentários gerais

Planejamento tributário é o meio legal de redução da carga tributária. Nos tempos atuais, é a ferramenta necessária não só a qualquer empresa, como também aos contribuintes pessoas físicas. Diante dessa realidade, procuro neste livro apresentar algumas alternativas a partir de casos práticos para demonstrar a real necessidade do planejamento tributário.

As autoridades tributantes, como também aqueles que são os aplicadores da legislação fiscal, têm incentivado muito as pessoas jurídicas a tributarem os seus resultados com base no lucro presumido, por duas razões muito simples: (a) a maioria das empresas, atualmente, em função das mudanças e até mesmo da carga tributária, vem com uma margem de lucro muito pequena, se não com prejuízos. Isso com certeza acarretaria uma redução dos tributos Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL). Dessa forma, a opção pelo lucro presumido, na maioria das vezes, leva as empresas a recolherem mais tributos; (b) o contribuinte que declara com base no lucro presumido é mais fácil de ser fiscalizado, ou seja, a Autoridade Fiscal levaria menos tempo para fiscalizar esse tipo de empresa.

Entretanto, as autoridades vêm sempre aumentando ou criando situações para levar os contribuintes a fazerem a opção pelo lucro presumido. Para efeito de ilustração, pode ser contado um fato verídico, que mais parece piada, que aconteceu bem recentemente, aqui no Brasil, que é o seguinte: as empresas prestadoras de serviços que declaravam o Imposto de Renda e a contribuição social pelo lucro presumido tinham a base de cálculo sobre o lucro líquido de 32% e 12%, respectivamente, sobre o faturamento.

Com a finalidade de ajustar as bases de cálculo, já que o Imposto de Renda era sobre 32%. Significa dizer que o lucro na prestação de serviço seria nesse percentual e a contribuição era sobre lucro, portanto, deveria ter como base de cálculo também 32% a Contribuição Social sobre o lucro líquido.

Na ocasião, houve movimentos em nível nacional como protesto, pois seria um absurdo aumentar dessa forma a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A Receita Federal do Brasil, de forma inteligente, respondeu aos protestos com

a seguinte afirmativa: “o lucro presumido é opcional”, portanto, aqueles que não estão gostando, é só migrarem para o lucro real.

Diante da possibilidade apresentada, os prestadores de serviço passaram a declarar o Imposto de Renda com base no lucro real.

Para surpresa das empresas prestadoras de serviços foi instituída a famigerada não cumulatividade das Contribuições para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS), passando as alíquotas de 3% e 0,65% para 1,65% e 7,60%, respectivamente, para todas as empresas que declaram com base no lucro real.

O legislador, com o intuito de minimizar os efeitos do aumento das referidas alíquotas, instituiu o direito ao crédito presumido sobre os pagamentos às outras pessoas jurídicas referente a fornecimento de insumo, como também referente a outras despesas, tais como energia, aluguéis etc.

Dessa forma, aquelas empresas que migraram do lucro presumido para o lucro real estavam diante da obrigatoriedade da não cumulatividade. Porém, com um problema muito sério, pois não teriam quase crédito presumido de PIS e COFINS, pois o insumo dessas empresas é mão de obra, ou seja, pagamento a pessoas físicas, portanto não gera crédito.

O planejamento tributário pode ser classificado em três categorias: conservador, moderado e agressivo.

O conservador é aquele em que o técnico aplica o que está na lei ordinária, não sendo necessária qualquer interpretação jurídica, aplicação de princípios ou conhecimento da Constituição Federal ou Código Tributário Nacional.

Já para o moderado, é necessário haver um maior conhecimento da legislação tributária, assim como afinidade com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional, bem como o acompanhamento do posicionamento do Poder Judiciário sobre matérias polêmicas.

Ainda sobre o moderado, quando se trata de matéria polêmica, o contribuinte, antes de fazer qualquer modificação em seus procedimentos contábeis e fiscais, deve realizar consulta administrativa aos órgãos competentes ou ingressar com ação no Poder Judiciário em busca de uma declaração do seu direito.

O planejamento tributário 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. Mas o contribuinte não ingressa com o pedido judicial, ou seja, ele faz a escolha e realiza o procedimento e espera ser interpelado pelas autoridades fiscais, e, caso seja autuado, ingressa com os recursos administrativos e judiciais, se necessários.

Anualmente, o contribuinte tem de revisar seu planejamento tributário, em razão das constantes mudanças na legislação, como prova o primeiro caso prático que passo a comentar.

2.2

Lucro presumido × lucro real

O planejamento tributário elementar consiste em anualmente a empresa fazer uma avaliação de qual a melhor forma de tributar seu resultado.

Não é preciso entrar em detalhe, mas o contribuinte deve recolher o Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro com bases no lucro real, presumido ou arbitrado.

O lucro real é o resultado contábil (receitas menos os custos e despesas), ajustado pelas adições e exclusões. Quando analisado somente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro, na maioria dos casos é a melhor opção, porque a empresa somente paga os referidos tributos quando obtém lucro.

Conforme comentário no parágrafo anterior, o lucro real, na maioria das vezes, é a melhor opção, porque grande parte das empresas está deficitária, ou com a margem de lucro muito pequena.

Entretanto, com a instituição da não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS, essas contribuições devem ser avaliadas em conjunto com relação aos tributos sobre o lucro.

Exemplo 1

Uma empresa prestadora de serviço na área de construção civil, que tem pouco crédito presumido do PIS e COFINS para compensar com os valores a recolher das referidas contribuições.

a) Contribuinte declara o Imposto de Renda com base no lucro real

Os números apresentados a seguir estão expressos em milhares de reais.

	Faturamento	Compras		PIS	COFINS	Total
Mês	Serviços	PJ	BC	1,65%	7,60%	9,25%
Jan.	1.300	182	1.118	18	85	103
Fev.	1.360	214	1.146	19	87	106
Mar.	830	282	548	9	42	51
Abr.	1.900	870	1.030	17	78	95
Mai	1.600	305	1.295	21	99	120
Jun.	1.200	310	890	15	67	82

Jul.	1.500	308	1.192	20	90	110
Ago.	1.480	397	1.083	18	82	100
Set.	1.500	395	1.105	18	84	102
Out.	1.600	475	1.125	19	85	104
Nov.	2.200	451	1.749	29	133	162
Dez.	3.100	688	2.412	40	183	223
Total	19.570	4.877	14.693	243	1.115	1.358
Imposto de Renda declarado						428
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido						162
Total dos tributos						1.948

PJ = Pessoas Jurídicas

BC = Base de cálculo

b) Contribuinte declara o Imposto de Renda com base no lucro presumido

	Faturamento		PIS	COFINS	Total
Mês	Vendas	BC	0,65%	3%	3,65%
Jan.	1.300	1.118	7	33	40
Fev.	1.360	1.146	7	34	41
Mar.	830	548	4	16	20
Abr.	1.900	1.030	7	31	38
Maio	1.600	1.295	8	39	47
Jun.	1.200	890	6	27	33
Jul.	1.500	1.192	8	36	44
Ago.	1.480	1.083	7	33	40
Set.	1.500	1.105	7	33	40
Out.	1.600	1.125	7	33	40

Nov.	2.200	1.749	11	52	63
Dez.	3.100	2.412	16	72	88
Total	19.570	14.693	95	439	534
BC IRPJ		19.570 × 8%			1.565
Imposto de Renda pessoa jurídica (15%)					235
Adicional do Imposto de Renda (1.565 – 240 × 10%)					133
Total do Imposto de Renda					368
BC CSLL		19.570 × 12%			2.348
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido					211
Total dos tributos (PIS + COFINS + IRPJ + CSLL)					1.113

PJ = Pessoas Jurídicas

BC = Base de cálculo

CSLL = Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro

Assim, fica demonstrado que, neste caso, a empresa, ao fazer a opção pelo lucro real, terá o total dos tributos (PIS, COFINS, CSLL e IRPJ) de R\$ 1.948 mil. Com base no lucro presumido, o montante dos tributos será de R\$ 1.113 mil. Portanto, a melhor opção é o lucro presumido, mas ainda cabem algumas perguntas, tais como:

- a) Qual o cenário de negócios para o próximo ano?
- b) A receita da empresa no ano seguinte continua na não cumulatividade?
- c) No lucro real, apurado no ano em que foi tomado como base para a análise, foram contabilizadas todas as despesas permitidas pela legislação?

Demonstrarei neste trabalho algumas despesas que a empresa pode centralizar como dedutível.

Exemplo 2

Uma empresa revendedora de mercadoria, com a margem de contribuição de 15%, ou seja, os custos com compra de mercadoria são de 85%. Assim, para comparar, vamos tomar como base os mesmos números do exemplo anterior.

- a) Contribuinte declara o Imposto de Renda com base no lucro real

	Faturamento	Compras		PIS	COFINS	Total
Mês	Vendas	PJ	BC	1,65%	7,60%	9,25%
Jan.	1.300	1.086	214	4	16	20
Fev.	1.360	1.154	206	4	16	20
Mar.	830	702	128	2	10	12
Abr.	1.900	1.601	299	5	23	28
Maio	1.600	1.303	297	5	23	28
Jun.	1.200	1.005	195	3	15	18
Jul.	1.500	1.284	216	4	16	20
Ago.	1.480	1.258	222	4	17	21
Set.	1.500	1.304	196	3	15	18
Out.	1.600	1.329	271	5	21	26
Nov.	2.200	1.818	382	6	29	35
Dez.	3.100	2.653	447	7	34	41
Total	19.570	16.497	3.073	52	235	287

Com base nas informações anteriores, pode-se fazer uma apuração de resultado com os seguintes dados:

- b) ICMS sobre o faturamento, considerando que a diferença dos valores debitados e creditados do referido imposto seja de 5% sobre o valor das vendas.
- c) Despesas de comercialização de 2% sobre o valor das vendas.
- d) Despesas administrativas de 2% sobre as vendas.

Assim, pode ser demonstrado o seguinte resultado:

Receitas de vendas	19.570
PIS e COFINS	(287)
ICMS	(978)
Vendas líquidas	18.305
Custos das mercadorias vendidas	(16.497)

Lucro bruto	1.808
Despesas com vendas	(391)
Despesas administrativas	(391)
Lucro operacional	1.026
Demonstração da apuração do Imposto de Renda	
Imposto de Renda ($1.026 \times 15\%$)	154
Adicional de Imposto de Renda ($1.026 - 240 \times 10\%$)	78
Total do Imposto de Renda	232
Demonstração da apuração da CSLL	
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ($1.026 \times 9\%$)	93
Resumo dos tributos federais	
PIS e COFINS	287
IRPJ	232
CSLL	93
Total dos tributos	612

e) Contribuinte declara o Imposto de Renda com base no lucro presumido

	Faturamento	PIS	COFINS	Total
Mês	Vendas	0,65%	3%	3,65%
Jan.	1.300	8	39	47
Fev.	1.360	9	41	51
Mar.	830	5	25	30

Abr.	1.900	12	57	69
Maio	1.600	10	48	58
Jun.	1.200	8	36	44
Jul.	1.500	10	45	55
Ago.	1.480	10	44	54
Set.	1.500	10	45	55
Out.	1.600	10	48	58
Nov.	2.200	14	66	80
Dez.	3.100	20	93	113
Total	19.570	126	587	714
Apuração do IRPJ				
Lucro presumido ($19.570 \times 8\%$)				1.566
Imposto de Renda ($1.566 \times 15\%$)				235
Adicional ($1.566 - 240 \times 10\%$)				133
Total do IRPJ				368
Apuração da CSLL				
BC da CSLL ($19.570 \times 12\%$)				2.348
CSLL				211
Resumo dos tributos federais				
PIS e COFINS				714
IRPJ				368
CSLL				211
Total dos tributos				1.293

Assim, fica demonstrado que, neste caso, a empresa, ao fazer a opção pelo lucro real, terá o total dos tributos (PIS, COFINS, CSLL e IRPJ) de R\$ 612 mil. Com base no lucro presumido, o montante dos tributos será de R\$ 1.289 mil. Portanto, a melhor opção é o lucro real, mas ainda cabem algumas perguntas já mencionadas, no caso da letra (a).

A opção pelo lucro presumido ou real é definitiva com o pagamento da primeira quota do Imposto de Renda. Assim, uma determinada empresa que durante o ano não pagou Imposto de Renda pode ainda fazer a opção até a entrega da declaração do imposto. Portanto, o limite da opção é o pagamento da primeira quota ou a entrega da declaração do Imposto de Renda.

A empresa que declara o Imposto de Renda com base no lucro real está sujeita ao pagamento das contribuições para o PIS e a COFINS, na modalidade de não cumulatividade.

Assim, para o contribuinte que durante o ano-calendário recolheu ou somente declarou as contribuições sociais para o PIS e a COFINS, com códigos da receita, como sendo não cumulativo, a opção correta seria lucro real caso não recolhido Imposto de Renda. Da mesma forma, para quem ainda não entregou a declaração do Imposto de Renda, ainda pode fazer a escolha pelo lucro presumido.

Após a opção pelo lucro presumido, depois de o contribuinte haver recolhido ou declarado as contribuições para o PIS e a COFINS na modalidade não cumulativa, deve ser feita a retificação dos DARFs, DACon e DCTFs. Porém, essa retificação tem que ser na sede da Receita Federal do Brasil, pois a mudança de código tem que ser realizada na repartição.

As retificações mencionadas no parágrafo anterior não serão somente sobre os códigos, pois com certeza os valores também serão mudados, tendo em vista que as referidas contribuições serão declaradas e recolhidas na modalidade de cumulativa.

A opção pelo lucro presumido, mesmo com as contribuições para o PIS e COFINS já recolhidas, é possível, pois não é o pagamento das contribuições sociais que define a opção, e sim o Imposto de Renda. Dessa forma, resta apenas retificar as obrigações acessórias mudando os recolhimentos do PIS e da COFINS para cumulatividade.

Ainda poderia ser feita uma pergunta, já que o pagamento do Imposto de Renda é a opção pelo regime de tributação. Então, se a declaração de Imposto de Renda foi entregue no lucro real e ainda não foi pago Imposto de Renda, seria possível retificar as declarações e mudar o regime?

A resposta é negativa, pois não pode existir retificação de declaração de Imposto de Renda para fazer mudança do regime de tributação. Assim, pode-se afirmar que a opção é até o pagamento da primeira quota do imposto ou a entrega da declaração do Imposto de Renda, independentemente de qual aconteça primeiro.

2.3

Lucro real e lucro presumido × lucro arbitrado

No que concerne ao lucro arbitrado, até o advento da Lei nº 8.981/1995, somente a autoridade fiscal poderia arbitrar o resultado. Entretanto, a partir de 1996, o contribuinte passou a fazer a opção, também, por essa modalidade de base de cálculo do Imposto de Renda.

O artigo 26 da referida lei foi regulamentado pelo artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda, que tem a seguinte redação:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

VI – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Assim, fica demonstrado que o contribuinte pode arbitrar o lucro para fins de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social, quando não tiver documentos para apresentar à autoridade fiscal, bastando apenas conhecer os valores das receitas.

Quando o contribuinte vem calculando e recolhendo o Imposto de Renda e a Contribuição Social com base no lucro real, e em um determinado trimestre apresenta resultado muito alto, e ocorre de não ter como apurar corretamente o real, poderá fazer a opção pelo lucro arbitrado.

A mudança de regime de tributação do lucro real para o arbitrado, no decorrer do ano-calendário, está fundamentada na letra *a* do § 2º do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, a seguir transcrito.

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

[...]

VII – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

Com efeito, somente a opção pelo lucro presumido ou real é definitiva, embora, com relação ao lucro arbitrado, possa ser feita em qualquer mês, podendo depois voltar para a opção anterior se assim for mais interessante para o contribuinte. Tanto é que o dispositivo legal mencionado no parágrafo anterior afirma que é assegurada a tributação com base no lucro real em que o contribuinte dispuser de escrituração, assim no mês que não atender esta exigência o lucro deve ser arbitrado.

Com a análise do § 1º do artigo 516 do RIR, fica claro que a opção pelo lucro presumido é definitiva para o ano-calendário e não com relação ao trimestre, conforme transcrição:

Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicados pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

O limite para a opção pelo lucro presumido atualmente é R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), e poucas atividades não podem fazer a opção por essa modalidade de tributação do resultado das pessoas jurídicas.

Mas o lucro arbitrado hoje pode ser uma ferramenta importante em um planejamento tributário, pois o contribuinte pode, em qualquer mês, optar por esse regime de tributação, desde que essa opção seja menos onerosa.

Então, independentemente de o contribuinte estar no lucro real ou presumido, poderá alterar o regime de tributação do lucro em um determinado mês e, no seguinte, voltar para a sistemática na qual vinha apurando o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro.

Apesar de a opção pelo lucro presumido ou real ser definitiva, pode acontecer de o contribuinte fazer a opção errada, a exemplo de pagamento do Imposto de Renda com base no lucro presumido, mas posteriormente perceber que não poderia fazer essa opção. Nesse caso, o contribuinte pode fazer o arbitramento no período em que o imposto foi apurado de forma errada e nos seguintes apurar com base no lucro real.

3

Extinção do Crédito Tributário Mediante Dação em Pagamento de Bens Imóveis

Não é novidade a dificuldade enfrentada por inúmeros contribuintes com dívidas tributárias em regularizar sua situação e obter a emissão de certidões negativas, dentre outros motivos pela crise econômica e política do país.

Em que pese a inclusão da dação em pagamento de bens imóveis pela Lei Complementar nº 104/2001 no rol das possibilidades de extinção do crédito tributário mencionado no art. 156 do Código Tributário Nacional, a ausência de regulamentação impedia o exercício de referida opção:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”

Restou sedimentada a manifesta impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador infraconstitucional, sob pena de ferir o Princípio da Separação dos Poderes.

Para a alegria geral, o art. 4º da Lei nº 13.259/2016 regulamentou o art. 156, inciso XI, do CTN, passando assim o contribuinte que tenha créditos tributários inscritos em dívidas ativa da União a poder utilizar a dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção:

“Art. 4º O crédito tributário inscrito em dívida ativa da União poderá ser extinto, nos termos do inciso XI do *caput* do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, mediante dação em pagamento de bens imóveis, a critério do credor, na forma desta Lei, desde que atendidas às seguintes condições: (*Redação dada pela Lei nº 13.313, de 2016*).

I – a dação seja precedida de avaliação do bem ou dos bens ofertados, que devem estar livres e desembaraçados de quaisquer ônus, nos termos de ato do Ministério da Fazenda; e (*Redação dada pela Lei nº 13.313, de 2016*).

II – a dação abranja a totalidade do crédito ou créditos que se pretende liquidar com atualização, juros, multa e encargos legais, sem desconto de qualquer natureza, assegurando-se ao devedor a possibilidade de complementação em

dinheiro de eventual diferença entre os valores da totalidade da dívida e o valor do bem ou dos bens ofertados em dação. *(Redação dada pela Lei nº 13.313, de 2016).*

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos créditos tributários referentes ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional. *(Redação dada pela Lei nº 13.313, de 2016).*

§ 2º Caso o crédito que se pretenda extinguir seja objeto de discussão judicial, a dação em pagamento somente produzirá efeitos após a desistência da referida ação pelo devedor ou corresponsável e a renúncia do direito sobre o qual se funda a ação, devendo o devedor ou o corresponsável arcar com o pagamento das custas judiciais e honorários advocatícios. *(Redação dada pela Lei nº 13.313, de 2016).*

§ 3º A União observará a destinação específica dos créditos extintos por dação em pagamento, nos termos de ato do Ministério da Fazenda. *(Redação dada pela Lei nº 13.313, de 2016)."*

Analisando o dispositivo normativo em destaque, podemos tecer as seguintes considerações iniciais:

A regulamentação do inciso XI do art. 156 do Código Tributário Nacional está ocorrendo em uma época muito oportuna, por esta razão a seguir será analisado este diploma legal com muito critério.

a) Do Crédito Tributário

A condição basilar imposta pelo legislador é que o crédito tributário deve estar inscrito na dívida ativa da União, não se fazendo necessário o início da Execução Fiscal.

O contribuinte pode provocar o Poder Judiciário antecipando a indicação do bem imóvel e a intenção de realizar a dação em pagamento.

b) Do Imóvel

A indicação do bem imóvel deverá ser realizada através da apresentação da respectiva certidão da matrícula atualizada, demonstrando que o bem imóvel está livre de desembaraço de qualquer ônus.

A utilização genérica da expressão “a dação seja precedida de avaliação” deixa em aberto a discussão acerca da elaboração do laudo de avaliação.

Não é possível sinalizar com segurança se o contribuinte deve anexar ao pleito de dação em pagamento o laudo de avaliação desenvolvido por técnico particular ou se o laudo de avaliação será realizado pelo Poder Judiciário.

Em conformidade com a parte final do art. 4º, inciso I, da Lei nº 13.259/2016, o Ministério da Fazenda deverá editar ato declaratório esclarecendo a forma de avaliação do bem imóvel ofertado.

Destaque-se que a ausência de referido ato não pode ser utilizada como fundamento para negar o direito do contribuinte à opção pela dação em pagamento, uma vez que o art. 156, inciso XI, do CTN foi regulamentado pelo art. 4º da Lei nº 13.259/2016.

c) Do Valor da Dívida

A dação em pagamento deve abranger a totalidade do crédito tributário que o contribuinte pretende extinguir, referente à determinada inscrição, ou seja, deve incluir o principal, juros, multas e demais encargos legais, sem a incidência de desconto de qualquer natureza.

Se o crédito tributário já tiver sido objeto de Execução Fiscal ou se tiver sido submetido ao Poder Judiciário por iniciativa do contribuinte, devem ser inclusos no valor da dívida as custas processuais e os honorários legais.

Destaque-se que o contribuinte pode ter várias inscrições em dívidas ativas da União, sendo-lhe facultado indicar as que serão objeto da dação em pagamento.

Conforme já destacado, a dação em pagamento deverá abranger integralmente o crédito tributário a ser extinto, contudo, é assegurado ao contribuinte, quando o valor do bem imóvel ofertado for inferior à dívida, a complementação em dinheiro.

d) Optantes pelo SIMPLES NACIONAL

Os créditos tributários apurados e declarados pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições não podem ser objeto de dação em pagamento com bens imóveis de que trata o art. 156, inciso XI, do CTN regulamentado pelo art. 4º da Lei nº 13.259/2016.

Não é vedado ao contribuinte optante do SIMPLES NACIONAL extinguir os créditos tributários de outras naturezas através da dação em pagamento de bens imóveis.

e) Dívidas *sub judice*

De forma similar à adesão aos parcelamentos especiais, caso o crédito tributário seja objeto de discussão judicial, é *conditio sine qua non* para a dação em pagamento produzir efeitos à desistência da ação e à renúncia do direito sobre o qual se funda a ação.

Não obstante a divergência doutrinária acerca da natureza jurídica dos embargos à execução fiscal, resta inquestionável sua subsunção ao termo “ação” talhado no § 2º do art. 4º da Lei nº 13.259/2016, consequentemente, casos opostos devem ser objeto de desistência e o respectivo direito renunciado.

f) Vantagens

Dentre as vantagens verificadas, destaca-se:

- a) a possibilidade do contribuinte se antecipar à propositura da execução fiscal, liberando a emissão de certidão negativa;

b)a dação em pagamento oportunizará o contribuinte a entregar à União o bem imóvel pelo valor justo, evitando que o patrimônio do contribuinte penhorado nos autos da execução fiscal seja levado para leilão e arrematado por valor inferior.

Conclusão

Pode-se concluir que apesar da regulamentação do art. 156, inciso XI, do CTN ter demorado, chegou em boa hora, quando muitos contribuintes possuem bens imóveis, mas não têm liquidez, surgindo a oportunidade de realização desta e a consequente extinção do crédito tributário.

Ademais, insta salientar que o presente artigo não tem por escopo esgotar a matéria, mas fomentar a discussão sobre o tema.

4

Efeitos das Alterações na Legislação Societária

4.1

Comentários gerais

O contribuinte deve estar sempre atento às alterações na legislação tributária, pois normalmente aumentam a carga tributária, sendo que pode surgir também oportunidade de redução dos custos com tributos.

O exemplo mais recente é a Lei nº 11.638/2007, que introduziu várias alterações nos procedimentos de reconhecimento das receitas e despesas, assim afetando sobremaneira os resultados das pessoas jurídicas, apesar de referido diploma legal determinar que essas alterações não têm efeitos fiscais.

Com efeito, surgiram várias dúvidas sobre a aplicação dos procedimentos determinados pela Lei, se essas alterações eram destinadas somente às sociedades anônimas e às limitadas de grande porte.

Para fins da referida lei, considera-se empresa de grande porte a sociedade ou conjunto de empresas que tenha o mesmo controle que no exercício anterior e que tenha apresentado um ativo total em montante superior a R\$ 240.000.000,00, com receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00, conforme determina o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 11.638/2007.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Essa consideração legal gerou ainda mais dúvidas; todavia, os limites estabelecidos foram somente com relação às demonstrações financeiras.

A Lei nº 6.404/1976 foi marco regulador das sociedades por ação, atendendo aos anseios daquela época e, logo em seguida, o Decreto-lei nº 1.598/1977 estabeleceu uma separação entre a lei societária e tributária, instituindo o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), como também preencheu algumas lacunas entre as duas legislações.

Com a evolução dos tempos, as mudanças são necessárias de modo particular com relação às demonstrações contábeis das sociedades, pois sempre trazem informações novas.

Ocorre que as normas da Lei nº 6.404/1976, mesmo com diversas alterações, já estavam bastante defasadas, ou seja, as demonstrações de algumas sociedades já não representavam mais a realidade, assim dificultando as análises econômicas e financeiras.

Um exemplo clássico é o de uma empresa que recebe benefício fiscal e esse valor não era reconhecido como receita. Todavia, com o advento da Lei nº 11.638/2007 verifica-se um efeito direto no patrimônio líquido.

Ainda se podem citar os casos dos *leasings*; muitas empresas tinham dívidas elevadas com contratos de operações de arrendamento mercantil e em suas demonstrações financeiras não eram demonstradas, agora, dependendo da natureza da operação, essa obrigação vai ser demonstrada no passivo.

Diante da realidade apresentada no parágrafo anterior, foram aprovadas as Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, que fazem alterações profundas na legislação comercial, mudando os procedimentos contábeis, sendo de grande relevância aquelas relativas aos critérios de reconhecimento das receitas e despesas.

As mudanças nos critérios de reconhecimento das receitas e despesas afetam o resultado contábil, ponto de partida para definição da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Com efeito, as alterações nos valores das receitas têm como consequência imediata o aumento ou redução na receita bruta, base de cálculo dos débitos das contribuições sociais para o PIS e COFINS, no entanto, como já mencionado, a Lei nº 11.638/2007 mostra que as referidas alterações não teriam efeitos fiscais.

Dúvidas não pairam sobre a Lei nº 11.638/2007 que ampliou a separação entre as normas comerciais e tributárias, e como consequência, a Lei nº 11.941/2009, além de ampliar as alterações nos procedimentos contábeis, instituiu o Regime Transitório de Tributação (RTT), com a finalidade de eliminar os efeitos nas mudanças dos procedimentos contábeis para atender a lei societária.

Com o advento do RTT, as dúvidas sobre a aplicação da nova legislação societária seria aplicada somente para algumas empresas, ou seja, as mudanças nos critérios de reconhecimento das receitas e despesas será demonstrado neste trabalho com muita clareza.

4.2

Das mudanças no critério de reconhecimento das receitas e despesas

As mudanças, conforme já citadas anteriormente, foram muitas. Com o escopo de não tornar a leitura deste trabalho cansativa, adotaremos como base apenas as receitas

referentes às subvenções recebidas para investimentos, inclusive mediante a isenção ou redução de imposto.

Os valores relativos a esses recursos eram contabilizados como reserva de capital até a vigência da Lei nº 11.638/2007; ocorre que passou a ser contabilizada como receita, modificando, portanto, a base de cálculo dos tributos.

Veja redação do art. 195-A incluído pela referida lei:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do *caput* do art. 202 desta Lei).

Dúvidas não pairam de que pode ser destinado dos lucros líquidos a parcela correspondente às doações ou subvenções governamentais para investimentos e para constituição de reserva de incentivos fiscais; dessa forma, ficam demonstrados que os valores relativos a tais recursos devem ser contabilizados como receitas.

Determinada empresa recebe doação de Órgão Governamental de terreno para instalação de um parque fabril, o valor correspondente a esse bem até a vigência da Lei nº 11.638/2007 era contabilizado como reserva de capital.

Com as alterações da lei das sociedades, a partir de 2008, o mesmo caso deve ser reconhecido como receita, e após a apuração do resultado pode ser destinado para uma reserva específica, sendo essa a primeira condição e não a única para não ser tributado pelo IRPJ e CSLL.

Com efeito, o resultado da sociedade que recebeu essa doação foi alterado, assim como a receita bruta também e, conseqüentemente, aumentaria os tributos, mas ocorre que a Lei nº 11.638/2007 determina que essas mudanças não têm efeito fiscal.

Com o advento da Lei nº 12.973/2014, o RTT foi extinto, mas as regras continuaram as mesmas. Elas são comentadas neste capítulo, sendo que os efeitos dos ajustes às novas regras contábeis agora serão eliminadas com ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

4.3

Da instituição do RTT

Com a finalidade de eliminar os efeitos das mudanças na lei das sociedades foi instituído, pela Lei nº 11.941/2009, o RTT como opção, podendo assim o contribuinte tributar o resultado apurado de acordo com legislação societária.

O legislador é muito claro quando determina que as empresas tributadas com base no lucro estão sujeitas às alterações na lei societária e apresenta como opção para

eliminar os feitos das mudanças nos critérios no reconhecimento das receitas e despesas o Regime de Tributação Transitório (RTT).

Nestes termos é que determina o artigo 16 da Lei nº 11.941/2009, *in verbis*:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Com a redação deste diploma legal não restam dúvidas de que quem não fizer a opção pelo RTT deve recolher os tributos com base no resultado apurado de acordo com a legislação societária atual.

4.4

Da obrigatoriedade das mudanças nos critérios de apuração dos resultados

a) Empresas optantes pelo lucro real

Todas as alterações até aqui comentadas foram causadas na Lei nº 6.404/1976, ou seja, na Lei das Sociedades Anônimas. Resta saber se essas mudanças afetam os demais tipos de sociedades.

Não precisa muita delonga para demonstrar que todas as empresas que pagam o IRPJ com base no lucro real estão sujeitas às mudanças da Lei nº 6.404/1976, conforme se depreende facilmente do conceito de lucro real.

O conceito de lucro real é o lucro líquido apurado ajustado pelas adições e exclusões, assim, o artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598/1977 determina que esse lucro deve ser apurado com observância nas leis comerciais e fiscais, *in litteris*:

Art. 7º O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Como já não bastasse, o inciso XI do artigo 67 do Decreto-lei nº 1.598/1977 determina que o lucro líquido do exercício deve ser apurado de acordo com a Lei nº 6.404/1976. Veja a redação do referido inciso:

XI – o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Dessa forma, como o Decreto-lei continua em vigência, dúvidas não restam sobre a obrigatoriedade de todas as empresas optantes pelo lucro real apurarem o resultado de acordo com a Lei nº 6.404/1976, com todas suas alterações, inclusive aquelas introduzidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009.

b) Empresas optantes pelo lucro presumido

As empresas optantes pelo lucro presumido podem reconhecer suas receitas pelo regime de caixa, sendo que devem observar alguns critérios estabelecidos para gozarem desse direito.

Ocorre que os critérios que devem ser observados são assaz trabalhosos e assim perigosos, dessa forma a maioria das empresas optantes pelo lucro presumido não adota o regime de caixa para reconhecimento das receitas.

Com efeito, as empresas que têm como atividade a compra e venda de unidades imobiliárias podem opcionalmente reconhecer as suas receitas pelo regime de caixa independente de serem optantes pelo lucro presumido ou real.

A opção mencionada no parágrafo anterior está albergada no artigo 29 do Decreto-lei nº 1.598/1977 que tem força de lei complementar e foi regulamentado pelo artigo 413 do RIR, que tem a seguinte redação:

Art. 413. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 29):

I – o lucro bruto será registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado (art. 412), se for o caso;

II – por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período de apuração, será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período;

Dúvidas não pairam de que as empresas que têm como atividade a compra e venda de unidades imobiliárias de acordo com o dispositivo acima mencionado podem fazer a opção para tributar esse tipo de receita pelo regime de caixa.

As Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009 não alteraram o artigo 413 do RIR/1999, mas acrescentaram a necessidade pela opção pelo RTT como condição para os contribuintes fazerem a opção pelo diferimento de qualquer receita, inclusive as de atividade de compra e venda de unidades imobiliárias, ou seja, todas as receitas cuja tributação poderia ser diferida de acordo com a legislação vigente até 31 de dezembro

de 2007, assim essas receitas a partir de 2008 para terem tratamento fiscal diferenciado ficaram condicionadas à opção pelo RTT.

A legislação atual faz menção a todas as empresas optantes pelo lucro presumido e não somente aquelas que farão a opção por fazer a contabilidade, ou que não tenham contabilizado suas receitas pelo regime de caixa.

Existem empresas que no ano base de 2008 declararam o Imposto de Renda com base no lucro presumido e não fizeram a opção pelo RTT; no entanto, contabilizaram suas receitas pelo regime caixa, ou seja, tributaram suas receitas pelo recebimento com base na legislação vigente em 31 de dezembro de 2007.

Com todo respeito àqueles que defendem um entendimento de que as empresas na situação citada no parágrafo anterior não cometeram qualquer irregularidade, tendo em vista a previsão legal que autoriza esse diferimento, entendo que essa legislação foi alterada pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009 e IN nº 949/2009.

Entender que as empresas que declararam o Imposto de Renda com base no lucro presumido podem adotar o diferimento da tributação das receitas sem a opção pelo RTT é não atentar para a finalidade da legislação.

O reconhecimento das receitas pelo regime de caixa foi estendido também para as demais empresas nos casos de vendas de bens do ativo permanente, regulamentado pelo artigo 421 do RIR que tem a seguinte redação:

Art. 421. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 2º).

Parágrafo único. Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no LALUR.

Como pode ser observado, não só aquelas empresas que tenham como atividade a compra e venda de unidades imobiliárias têm o direito ao diferimento da tributação de suas receitas, como também qualquer empresa que proceda à venda do ativo imobilizado.

Assim, ressalta-se que de acordo com a legislação fiscal, as Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2007 devem ser observadas por todas as empresas.

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou através de resolução vários pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), determinando a aplicação desses procedimentos para todas as sociedades e que o limite estabelecido inicialmente era só com relação às demonstrações financeiras; por último, a Resolução

nº 1.255/2009 determina aplicação da nova contabilidade para as empresas micro e de porte médio.

Ainda existiam algumas resistências para aplicação das referidas leis mesmo com as resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, apesar do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, já determinar que esse conselho era o órgão competente para regulamentar a profissão de contador. Com efeito, o artigo 76 da Lei nº 12.249/2010 vem alterando o referido Decreto e impondo penalidades severas pela não observância das resoluções do CFC.

Diante do exposto conclui-se que todas as pessoas jurídicas são obrigadas a aplicar todos os novos procedimentos determinados pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009.

4.5

Do planejamento tributário

Atender às resoluções do Conselho Federal de Contabilidade é também planejamento tributário para evitar penalidades graves, sendo que o profissional deve sempre estar atento para os efeitos tributários diretos e indiretos, como será visto em cada capítulo deste livro que teve alteração em função das Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009.

5

A Desoneração da Folha de Pagamento das Construtoras

5.1

Comentários gerais

Com o intuito de alavancar o crescimento do País, o Governo vem reduzindo a carga tributária, com redução de alíquotas, com diminuição das contribuições para o PIS e COFINS, com desoneração das folhas de pagamento de alguns setores, e também com opções na legislação para recolher menos imposto de renda e contribuição sobre o lucro.

Com efeito, a desoneração da folha de pagamento da contribuição previdenciária patronal de alguns contribuintes, passando assim a base de cálculo da referida exação fiscal a ser a receita bruta, entre as atividades já contempladas com o aparente benefício fiscal estão o setor hoteleiro, transporte rodoviário de passageiros e outros; recentemente foi incluída a construção civil, sendo que com relação a esta última muitas dúvidas surgiram, que passo a esclarecer.

As notícias da possibilidade de desoneração da folha de pagamento das construtoras gerou uma expectativa para os empresários deste importante setor da economia, que é responsável pela geração de muitos empregos.

Como tem acontecido corriqueiramente na concessão de benefícios, há a definição dos beneficiários através da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). A Receita Federal do Brasil divide o setor da construção civil em duas atividades distintas, que são construção e incorporação.

Corroborando esta distinção a análise da Lei nº 4.591/1964, que regulamenta a atividade de incorporação imobiliária no Brasil.

Com a aprovação da Lei nº 12.844/2013 incluiu na desoneração a folha de pagamento das construtoras, mas as incorporadoras continuam recolhendo a parte patronal da previdência no regime geral.

Quando a lei exclui da desoneração da folha de pagamento as incorporadoras, ficando somente o setor de construção civil, surgem as dúvidas.

A dúvida principal é identificar quais as atividades que são enquadradas como incorporação ou construção civil.

Desta forma, antes de tratarmos especificamente sobre planejamento tributário, é necessário explicar exatamente como identificar se a folha de pagamento de uma pessoa jurídica foi ou não desonerada.

Para tanto, urge fazer um paralelo entre as duas atividades, o que passamos a fazer doravante.

5.2

Conceitos de incorporação e construção

O conceito legal de incorporação está inserido nos artigos 28 e 29 da Lei nº 4.591/1964, que tem a seguinte redação:

“Art. 28. As incorporações imobiliárias, em todo o território nacional, reger-se-ão pela presente Lei.

Parágrafo único. Para efeito desta Lei, considera-se incorporação imobiliária a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas, (VETADO).

Art. 29. Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, (VETADO) em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

Parágrafo único. Presume-se a vinculação entre a alienação das frações do terreno e o negócio de construção, se, ao ser contratada a venda, ou promessa de venda ou de cessão das frações de terreno, já houver sido aprovado e estiver em vigor, ou pender de aprovação de autoridade administrativa, o respectivo projeto de construção, respondendo o alienante como incorporador.”

O *caput* do artigo 28 determina que a atividade de incorporação deve ser regulamentada pelo referido diploma legal, não remetendo tal competência para qualquer outro instrumento legal.

No parágrafo único do artigo 28 define a atividade de incorporação imobiliária aquela exercida com o objetivo de construir unidades imobiliárias destinadas para a venda total ou parcial, portanto, todas as pessoas jurídicas que tenham receitas de venda de apartamento, casa, lotes e outros edifícios são consideradas incorporadoras.

Com a simples leitura do artigo 29 eliminam-se quaisquer dúvidas acerca de a incorporadora ser a pessoa jurídica que comercializa unidades imobiliárias ainda que esta não realize a construção.

A principal dúvida é se com relação à atividade da incorporação seria somente a comercialização de unidade imobiliária, em que a mesma não teria operários contratados para a execução da obra, e assim separando as atividades de construção e incorporação.

Com efeito, a leitura do artigo 29 elimina quaisquer dúvidas sobre esta questão ao definir como incorporador a pessoa física ou jurídica que comercializa unidades imobiliárias, independentemente de fazer ou não a construção das mesmas; desta forma está colocando como condição básica para ser incorporadora a venda de frações ideais de terrenos.

Assim, constata-se que a construção civil será sempre a prestação dos serviços através de contrato de empreitada ou administração de obra, em outras palavras, a pessoa jurídica que tenha a atividade de prestação de serviço de construção será construtora.

Importante lembrar que a empresa poderá ter as duas atividades, ou seja, ser incorporadora quando constrói unidades imobiliárias para alienação parcial ou total, ou somente comercialize as referidas unidades, e ser construtora quando presta serviço na área que normalmente é através de empreitada ou administração.

Da Lei nº 12.844/2013

A base legal da desoneração das folhas de pagamento está na Lei nº 12.546/2011, tendo a Lei nº 12.844/2013 ampliado este benefício, contemplando alguns serviços da construção civil que são:

Código	Descrição
412	Construção de edifício
432	Instalações Elétricas, Hidráulicas e Outras Instalações em Construções
433	Obras de acabamento
439	Outros Serviços Especializados Para Construção

Constata-se que estão inclusas na desoneração da folha de pagamento algumas atividades relacionadas à construção civil, com exceção da incorporação imobiliária classificada no CNAE 411.

A desoneração da folha de pagamento, de modo geral, passou a ser uma opção, e não mais uma obrigação. Esta alteração se deu através da Lei nº13.161/2015.

A opção será exercida anualmente com o pagamento da contribuição referente à receita bruta de janeiro, conforme determina o parágrafo 13 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011, que tem a seguinte redação:

“§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário.”

5.3

Da classificação das atividades pela Receita Federal do Brasil

Como a Classificação Nacional de Atividade Econômica está dividida em seções, destaca-se a “F”, que alberga a construção e está subdividida em três categorias, que são:

Código	Descrição
41	Construção de Edifícios
42	Obras de Infraestrutura
43	Serviço Especializado para Construção

Importante salientar que o grupo 41 está subdividido em 411 Incorporação e 412 Construção.

Com a leitura da análise dos artigos 28 e 29 da Lei nº 4.591/1964, não resta qualquer dúvida de que as receitas provenientes de venda de unidades imobiliárias construídas para este fim serão consideradas como receitas de incorporações imobiliárias.¹

Acrescente-se ainda a definição de incorporadora dada pelo sítio eletrônico da Receita Federal:

“599 — Quem é considerado “incorporador”?

Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que, ***embora não efetuando a construção (Grifo nosso)***, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceita propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e

responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, em certo prazo, a preço e em determinadas condições, das obras concluídas.

Estende-se a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem à constituição em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras.

(Lei nº 4.591, de 1964, arts. 29 e 30)

Tendo em vista as disposições da Lei nº 4.591, de 1964, especificamente os arts. 29 a 32 e 68, é irrelevante a forma da construção efetuada (vertical, horizontal, autônoma, isolada etc.) para que a pessoa física seja considerada incorporador e se submeta ao regime de equiparação à pessoa jurídica, para efeitos fiscais, desde que existentes os demais pressupostos para a configuração dessa forma de tributação dos resultados auferidos nesse empreendimento.

(RIR/1999, art. 151 e 152)

Atenção:

De acordo com o art. 68 da Lei nº 4.591, de 1964, os proprietários ou titulares de direito aquisitivo sobre as terras rurais, ou sobre terrenos onde pretendam construir ou mandar construir habitações isoladas para aliená-las antes de concluídas, mediante pagamento do preço a prazo, ficam sujeitos ao regime instituído para os incorporadores, no que lhes for aplicável.”

A resposta da Receita Federal do Brasil é muito clara quando afirma que independentemente de que a pessoa física ou jurídica efetue a obra ou não, bastando apenas a comercialização, mas não exclui do conceito de incorporadora aquela que constrói suas unidades imobiliárias para alienação parcial ou total.

Desta forma, com base na resposta da Receita Federal do Brasil e na Lei nº 4.591/1964, pode-se concluir que incorporadora é a pessoa física ou jurídica que realize a construção ou não para alienação e que está enquadrada no CNAE 411.

Construtora é a pessoa jurídica que realiza construção na forma de prestação de serviço através de contrato de empreitada ou administração de obras civis e está enquadrada no CNAE 412.

5.4

Do planejamento tributário

O contribuinte que tem como atividade incorporação de imóveis deve avaliar qual o custo e benefício da contratação da mão obra através de empreitada, conforme a seguir demonstrado:

Primeira situação: Empreitada sem materiais, somente mão de obra, declara o imposto de renda com base no lucro real.

Descrição	Valores
Custo com contrato dos operários	
A – Custo de mão de obra	1.000.000
B – INSS patronal (A X 20%)	200.000
Custo com empreitada	
C – Custos com salário	1.000.000
D – PIS e COFINS	44.429 ²
E – Taxa de administração (C X 10%)	100.000
F – INSS patronal (1.199.788 x 2%) ³	24.345
G – IRPJ e CSLL	48.484
Faturamento	(+)1.217.258
Custo salário	(-)1.000.000
Tributos	(-)117.258
PIS/COFINS	44.429
INSS	24.345
IRPJ/CSLL	48.484
Lucro líquido final	100.000
Cálculo do IRPJ/CSLL	
BC ⁴ (1.217.258 – 1.000.000 – 44.429 ⁵ – 24.345 ⁶)	148.484
Imposto de renda (148.484 x 15%)	22.273
Adicional (148.484 – 20.000 ⁷ x 10%)	12.848
Contribuição social sobre o lucro (148.484 x 9%)	13.363
Total (IR + AD + CSLL)	48.484

Analisando o quadro acima podemos chegar às seguintes conclusões:

- a) No caso de a incorporadora estar no lucro real, o custo tributário será somente no INSS sobre o faturamento e as contribuições para o PIS e COFINS, tendo em vista que a nota fiscal emitida pela construtora será dedutível da base de cálculo do imposto de renda, assim a economia será de R\$ 31.226 conforme a seguir demonstrado:

Descrição	Valor
A – Redução do INSS	200.000
B – Custos tributários	68.774
PIS/COFINS	44.429
INSS	24.345
C – Margem da construtora	100.000
D – Vantagem (A-B-C)	31.226

- b) No caso de a incorporadora estar no lucro presumido, o custo tributário será IR/CSLL, INSS sobre o faturamento e as contribuições para o PIS e COFINS, assim os tributos sobre resultado serão pagos duas vezes.

Desta forma, no exemplo acima, a incorporadora aumentou o custo em R\$ 17.258, conforme a seguir demonstrado:

Descrição	Valor
A – Redução do INSS	200.000
B – Custos tributários	117.258
PIS/COFINS	44.429
INSS	24.345
IRPJ/CSLL	48.484
C – Margem da construtora	100.000
D – Vantagem (A-B-C)	17.258

Segunda Situação: Empreitada com materiais necessários para a execução da obra declara o imposto de renda com base no lucro presumido.

Descrição	Valores
Custo com contrato dos operários	
A – Custo de mão de obra	1.000.000
B – INSS patronal (A X 20%)	200.000
Custo com empreitada	
C – Custos com salário	1.000.000
D – PIS e COFINS	43.910 ⁸
E – Taxa de administração (C X 10%)	100.000
F – INSS patronal (1.199.788 x 2%) ⁹	24.061
G – IRPJ e CSLL	35.053
Faturamento	(+)1.203.024
Custo salário	(-)1.000.000
Tributos	(-)103.024
PIS/COFINS	43.910
INSS	24.061
IRPJ/CSLL	35.053
Lucro Líquido final	100.000
Cálculo do IRPJ/CSLL	
Imposto de renda (1.203.024 x 8% x 15%)	14.436
Adicional (1.203.024 x 8% – 20.000 ¹⁰ x 10%)	7.624
Contribuição social sobre o lucro (1.203.024 x 12% x 9%)	12.993

Total (IR + AD + CSLL)	35.053
------------------------	--------

Analisando o caso em que a construtora declare com base no lucro e o contrato de empreitada incluindo o material, o resultado seria o seguinte:

- a) No caso de a incorporadora estar no lucro real, o custo tributário será somente no INSS sobre o faturamento e as contribuições para o PIS e COFINS, tendo em vista que a nota fiscal emitida pela construtora será dedutível da base de cálculo do imposto de renda; assim a economia será de R\$ 32.030 conforme a seguir demonstrado:

Descrição	Valor
A – Redução do INSS	200.000
B – Custos tributários	67.970
PIS/COFINS	43.910
INSS	24.060
C – Margem da construtora	100.000
D – Vantagem (A-B-C)	32.030

- b) No caso de a incorporadora estar no lucro presumido, o custo tributário será IR/CSLL, INSS sobre o faturamento e as contribuições para o PIS e COFINS, assim os tributos sobre resultado serão pagos duas vezes.

Desta forma, no exemplo acima, a incorporadora aumentou o custo em R\$ 3.023, conforme a seguir demonstrado:

Descrição	Valor
A – Redução do INSS	200.000
B – Custos tributários	103.023
PIS/COFINS	43.910
INSS	24.060
IRPJ/CSLL	35.053
C – Margem da construtora	100.000
D – Vantagem (A-B-C)	3.023

O aumento nos custos apresentados acima é muito pequeno. Desta forma, pode ser ajustado na negociação da margem da construtora.

Com base nas informações acima apresentadas são necessários muitos cálculos para avaliar se a desoneração da folha de pagamento da construtora representa realmente economia em termos tributários.

Com o advento da desoneração da folha de pagamento das construtoras pode ocorrer que o contribuinte, com o intuito de fazer um planejamento tributário, constitua sociedade com objeto social construção civil cuja receita estará enquadrada no CNAE 412.

Desta forma, as obras da incorporadora passam a ser realizadas pela construtora, assim desonerando a folha de pagamento da incorporadora. É muito importante o contribuinte ter muito cuidado para não cometer uma simulação, assim ser penalizado pela desconsideração pelas autoridades fiscais.

Com efeito, a constituição de sociedade com a mesma composição societária não faz qualquer alteração na posição econômica e financeira da empresa; assim, fica caracterizada a simulação.

¹ <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/irpf/2006/perguntas/IncorporacaoLoteamento.htm>>.

² As contribuições para o PIS e COFINS foram calculadas com as alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente, tendo em vista que se trata de obras por empreitada.

³ Não estão incluídos os terceiros, tendo em vista que a incorporadora também teria que recolher.

⁴ Base de cálculo.

⁵ Valores referente a PIS e COFINS.

⁶ Valor referente a INSS sobre o faturamento.

⁷ Considerando os dados como sendo de um mês.

⁸ As contribuições para o PIS e COFINS foram calculadas com as alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente, tendo em vista tratar-se de obras por empreitada.

⁹ Não estão sendo incluídos os encargos sociais referentes a terceiros, tendo em vista que a incorporadora também teria que recolher.

¹⁰ Considerando os dados como sendo de um mês.

6

A Tributação Unificada pelas Construtoras

6.1

Introdução

As incorporadoras, com relação às obras com a opção pela afetação de patrimônio, deverão fazer o recolhimento dos tributos Imposto de Renda (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) com uma alíquota única.

Para que a incorporadora recolha seus tributos com uma alíquota única, é necessário, além da opção pela afetação, também a opção pelo Regime Especial de Tributação (RET).

O Regime Especial de Tributação do Patrimônio de Afetação (RET) foi instituído pela Lei nº 10.931/2004, simplificando o recolhimento dos tributos IR, CSLL, PIS e COFINS, com uma única alíquota, incidente sobre as receitas de venda de unidade imobiliária vinculada à incorporação com afetação de patrimônio, portanto, esta alteração na legislação destina-se à incorporadora.

Ocorre que o legislador estabeleceu duas alíquotas diferenciadas, ou seja, para vendas das unidades habitacionais de interesse social e aquelas destinadas a pessoas com maior poder aquisitivo.

Com a vigência da Lei nº 11.977/2009 ficou estabelecida uma alíquota diferenciada de 1% (um por cento) sobre as receitas relativa às vendas das incorporadoras referentes a unidades imobiliárias de interesse social, consideradas inicialmente como aquelas com valor unitário de venda até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), posteriormente foi aumentado este limite para R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Ocorre que a Lei nº 12.024/2009 possibilitou às construtoras realizarem o recolhimento unificado com alíquota de 1% (um por cento) sobre as receitas mensais referentes aos contratos de empreitadas de unidades habitacionais com valores até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), atualmente de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Com relação à tributação de 1% (um por cento) sobre a receita mensal, não existem quaisquer dúvidas acerca de serem aplicáveis às unidades habitacionais de interesse

social, que têm como referência atualmente o valor preço unitário de até 100.000,00 (cem mil reais).

Todavia, há de se ressaltar a diferença entre dois regimes, ou seja, RET e recolhimento unificado e as respectivas obrigações acessórias.

Para tanto, urge fazer um paralelo de quem tem direito a cada regime de tributação.

6.2

Quem tributa pelo RET e quem recolhe os tributos de forma unificada

O RET foi instituído para as incorporadoras que tenham obras em que o patrimônio foi afetado, conforme dispõe o art. 1º da Lei nº 10.931/2004, o regime de tributação é opcional, mas em caráter irretratável enquanto existem receitas relativas àquela obra.

O art. 1º da Lei nº 10.931/2004 tem a seguinte redação:

Art. 1º Fica instituído o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, em caráter opcional e irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

Com efeito, o art. 2º da Lei nº 10.931/2004 estabeleceu condições para o contribuinte ter direito ao recolhimento dos tributos IR, CSLL, PIS e COFINS com uma única alíquota que são:

- a) Entregar na RFB o termo de opção pelo regime especial de tributação;
- b) Fazer afetação do patrimônio.

A letra b) não deixa qualquer dúvida da necessidade de afetação de patrimônio para o contribuinte fazer a opção pelo RET.

Com efeito, a afetação de patrimônio só pode ser realizada em construção de unidades imobiliárias em condomínios, assim, até então, somente este tipo de incorporação era possível obter este benefício fiscal do RET.

Ocorre que a Lei nº 13.097/2015 mudou a redação do artigo 2º da Lei nº 10.931/2004, que passou a ser a seguinte:

“Art. 2º Até 31 de dezembro de 2018, a empresa construtora contratada para construir unidades habitacionais de valor de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais) no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV, de que trata a Lei nº 11.977, de 7 de julho de 2009, fica autorizada, em caráter opcional, a efetuar o pagamento unificado de tributos equivalente a um por cento da receita mensal auferida pelo contrato de construção. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 1º O pagamento mensal unificado de que trata o *caput* corresponderá aos seguintes tributos:

I – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ;

II – Contribuição para o PIS/Pasep;

III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; e

IV – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 2º O pagamento dos impostos e contribuições na forma do disposto no *caput* será considerado definitivo, não gerando, em qualquer hipótese, direito à restituição ou à compensação com o que for apurado pela construtora.

§ 3º As receitas, custos e despesas próprios da construção sujeita a tributação na forma deste artigo não deverão ser computados na apuração das bases de cálculo dos impostos e contribuições de que trata o § 1º, devidos pela construtora em virtude de suas outras atividades empresariais.

§ 4º Para fins de repartição de receita tributária, o percentual de 1% (um por cento) de que trata o *caput* será considerado:

I – 0,44% (quarenta e quatro centésimos por cento) como COFINS;

II – 0,09% (nove centésimos por cento) como Contribuição para o PIS/PASEP;

III – 0,31% (trinta e um centésimos por cento) como IRPJ; e

IV – 0,16% (dezesseis centésimos por cento) como CSLL.

§ 5º O disposto neste artigo somente se aplica às construções iniciadas ou contratadas a partir de 31 de março de 2009.

§ 6º O pagamento unificado de tributos efetuado na forma do *caput* deverá ser feito até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita.

§ 7º Na hipótese em que a empresa construa unidades habitacionais para vendê-las prontas, o pagamento unificado de tributos a que se refere o *caput* será equivalente a 1% (um por cento) da receita mensal auferida pelo contrato de alienação. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)”

Analisando a nova redação do mencionado diploma legal, a novidade é o parágrafo 7º, que incluiu a possibilidade de adesão ao RET as receitas referentes à venda de unidades habitacionais isoladas prontas para a venda, cujo preço de venda seja até R\$ 100.000,00, sem fazer a afetação.

Importante salientar que somente nos casos mencionados no parágrafo anterior é que está dispensada a afetação.

A possibilidade de as construtoras fazerem o recolhimento unificado dos tributos IR, CSLL, PIS e COFINS tem como base legal a Lei nº 12.024/2009, que no art. 2º tem a seguinte redação:

Art. 2º Até 31 de dezembro de 2013, a empresa construtora contratada para construir unidades habitacionais de valor comercial de até R\$ 60.000,00

(sessenta mil reais) no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV, de que trata a Medida Provisória 459, de 25 de março de 2009, fica autorizada, em caráter opcional, a efetuar o pagamento unificado de tributos equivalente a 1% (um por cento) da receita mensal auferida pelo contrato de construção.

Dúvidas não pairam de que o referido diploma legal trata das construtoras; dessa forma, é necessário fazer uma diferença entre construtora e incorporadora.

6.3

Conceitos de incorporação e construção

O conceito legal de incorporação está inserido nos artigos 28 e 29 da Lei nº 4.591/1964, que tem a seguinte redação:

Art. 28. As incorporações imobiliárias, em todo o território nacional, reger-se-ão pela presente Lei.

Parágrafo único. Para efeito desta Lei, considera-se incorporação imobiliária a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas. (VETADO)

Art. 29. Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, (VETADO) em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

Parágrafo único. Presume-se a vinculação entre a alienação das frações do terreno e o negócio de construção, se, ao ser contratada a venda, ou promessa de venda ou de cessão das frações de terreno, já houver sido aprovado e estiver em vigor, ou pender de aprovação de autoridade administrativa, o respectivo projeto de construção, respondendo o alienante como incorporador.

O *caput* do artigo 28 determina que a atividade de incorporação deve ser regulamentada pelo referido diploma legal, não remetendo tal competência para quaisquer outros instrumentos legais.

O parágrafo único do artigo 28 define a atividade de incorporação imobiliária aquela exercida com o objetivo de construir unidades imobiliárias destinadas para a

venda total ou parcial; portanto, todas as pessoas jurídicas que tenham receitas de venda de apartamento, casa, lotes e outros edifícios são consideradas incorporadoras.

Com a simples leitura do artigo 29, eliminam-se quaisquer dúvidas acerca de a incorporadora ser a pessoa jurídica que comercializa unidades imobiliárias ainda que esta não realize a construção.

A principal dúvida é com relação à atividade da incorporação se seria somente a comercialização de unidade imobiliária, em que a mesma não teria operários contratados para a execução da obra, e assim separariam as atividades de construção e incorporação.

Com efeito, a leitura do artigo 29 elimina quaisquer dúvidas sobre esta questão ao definir como incorporador a pessoa física ou jurídica que comercializa unidades imobiliárias independentes de fazer ou não a construção das mesmas; desta forma, está colocando como condição básica para ser incorporadora a venda de frações ideais de terrenos.

Assim, constata-se que a construção civil será sempre a prestação dos serviços através de contrato de empreitada ou administração de obra, em outras palavras, a pessoa jurídica que tenha a atividade de prestação de serviço de construção será construtora.

Importante lembrar que a empresa poderá ter as duas atividades, ou seja, ser incorporadora quando constrói unidades imobiliárias para alienação parcial ou total, ou somente comercialize as referidas unidades, e ser construtora quando presta serviços na área que normalmente é através de empreitada ou administração.

6.4

Da Instrução Normativa – IN RFB 934/2009

A IN RFB 934/2009 regulamentou os dois regimes de tributação estabelecendo para o RET três obrigações acessórias: as duas já citadas anteriormente e acrescentando a obrigatoriedade da inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica(CNPJ) específico para o patrimônio afetado.

As obrigações acessórias estão relacionadas no artigo 2º da IN RFB 934/2009, que tem a seguinte redação:

Art. 2º A opção da incorporação imobiliária no RET, de que trata o art. 1º, será considerada efetivada quando atendidos os seguintes requisitos, a serem efetuados pela ordem em que estão descritos:

I – afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária nos termos dos arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964;

II – inscrição de cada “incorporação afetada” no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), vinculada ao evento 109 – Inscrição de Incorporação Imobiliária – Patrimônio de Afetação; e

III – apresentação do Termo de Opção pelo RET à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) com jurisdição sobre o estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

As incorporadoras que tenham obra com afetação de patrimônio para fazer o recolhimento dos tributos IR, CSLL, PIS e COFINS no regime especial de tributação (RET) são obrigadas, além de formalizar a opção pelo referido regime, fazer a inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) específico.

Ocorre que, antes de fazer a inscrição no CNPJ tem que fazer o termo de afetação e registrar no Cartório em que o imóvel e descritivo da incorporação estão registrados.

A afetação poderá ocorrer no ato do registro da incorporação bastando que no descritivo de incorporação tenha o termo de afetação.

A tributação pelo RET não tem limite de valor, exigindo-se ao contribuinte o atendimento das condições impostas pelo Fisco, sendo que existem duas alíquotas que são:

1. Para as receitas de vendas de unidades imobiliárias de interesse social que será com uma alíquota de 1% (um por cento);
2. Para as obras em que o preço de venda de unidades habitacionais não está no limite para classificar como unidades habitacionais de interesse social, a alíquota será 4%.

Analisando a IN RFB 934/2009 com critério pode-se observar que ela está dividida em duas seções, sendo a primeira do art. 1º ao 11 que trata do RET e a segunda que inclui os arts. 12 e seguintes que regulamentam a tributação unificada das construtoras.

Desta forma, elimina-se qualquer possibilidade do contribuinte entender que existe um único regime de tributação favorecido para as incorporadoras e outro para as construtoras em obras de construção de unidades habitacionais de interesse social.

Importante lembrar que não foram instituídas quaisquer obrigações acessórias para a construtora ter direito ao regime de tributação unificada. Basta apenas se tratar de contrato de empreitada de unidades habitacionais de interesse social cujo limite de valor de venda atualmente é de R\$ 100.000,00.

Ponto importante de se ressaltar ocorre quando a construtora está fazendo uma obra que não é em sua propriedade, ficando impossibilitada de fazer afetação de patrimônio.

Conclusão

Diante do exposto, conclui-se que somente a incorporadora tem direito ao RET e não existe limite de receita para fazer a opção, devendo-se observar as seguintes condições:

- a) Tributação com duas alíquotas diferentes, ou seja, 1% para obras de interesse social conforme o limite de R\$ 100.000,00 valor de vendas, ou 4% para outras situações;
- b) A incorporadora só terá direito nos casos em que foram feitas as opções pela afetação do patrimônio e pelo RET, assim também como a inscrição em um CNPJ específico.

Com relação à tributação unificada destinada às construtoras que realizam obras por empreitada somente para obras de unidades habitacionais de interesse social, cujo preço unitário de venda esteja no limite de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), não há necessidade de fazerem qualquer opção.

Do planejamento tributário

Nos trabalhos de revisão fiscal é comum encontrar empresa que tem como objetivo social a incorporação, mas não faz a afetação de patrimônio, pois nesses casos é recomendada esta opção, pois ainda que a empresa esteja sendo tributada com base no lucro presumido, a tributação poderá chegar a 6,73%, sendo que com a afetação fique somente 4%, conforme comentado.

A incorporadora às vezes não faz a opção pela afetação sob a alegação de que só poderá retirar recurso daquela obra após a conclusão total de todas as operações relacionadas à mesma.

Quando o profissional faz esta interpretação, ele está confundindo com a irreversibilidade da opção, pois após o registro do termo de afetação somente com o habite-se é que pode ser baixado.

Com relação à possibilidade de retirada de recurso antes da conclusão de todas as operações relacionadas com aquela obra, o parágrafo 8º do art. 31-A da Lei nº 4.591/1964 tem a seguinte redação:

§ 8º Excluem-se do patrimônio de afetação: (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

I – os recursos financeiros que excederem a importância necessária à conclusão da obra (art. 44), considerando-se os valores a receber até sua conclusão e, bem assim, os recursos necessários à quitação de financiamento para a construção, se houver; e (Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

II – o valor referente ao preço de alienação da fração ideal de terreno de cada unidade vendida, no caso de incorporação em que a construção seja contratada sob o

regime por empreitada (art. 55) ou por administração (art. 58).(Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004)

Com a leitura do diploma legal acima mencionado não resta qualquer dúvida de que após a incorporadora ter garantido recurso para a conclusão da obra o excedente pode ser retirado.

Ainda com relação às construtoras que realizam obras por empreitada de unidades habitacionais de interesse social existe a possibilidade do contribuinte não estar tributando com a alíquota de 1% por não conseguir fazer a afetação do patrimônio.

Caro leitor, a construtora nunca vai conseguir fazer a afetação do patrimônio, pois este não é dela, mas pode fazer o recolhimento com a alíquota de 1% sem fazer a referida opção. Basta declarar o imposto com o código de receita 1068.

7

Conta de Clientes

7.1

Comentários gerais

Os contribuintes que realizam vendas a prazo e declaram com base no lucro real estão obrigados a reconhecer as receitas pelo regime de competência, ou seja, no mês do faturamento, independentemente dos recebimentos. Assim, mesmo que o cliente não venha a pagar duplicata, já incluiu na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro referida receita.

Quando o contribuinte vende produtos, mercadorias ou serviços e não recebe, não tem receita, e sim o prejuízo dos bens ou serviços. Dessa forma, o legislador admitia a provisão para devedores duvidosos, que era 3% sobre os valores a receber.

Ocorre que, com o advento da Lei nº 9.430/1996, passou a não existir mais a provisão para devedores duvidosos, mas o contribuinte passou a dar baixa, como perda, valores de vendas a prazo não recebidas e considerar como dedutível da base de cálculo do Imposto de Renda.

7.2

Reconhecimento das perdas

Assim como planejamento tributário, o profissional ligado à área contábil tem que estar atento às possibilidades de reconhecimento de perda com relação às duplicatas. Assim, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, mediante Sentença emanada do Poder Judiciário, com relação a qualquer valor;
- b) vendas sem garantia de valor:
 - b.1) até R\$ 5.000,00, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
 - b.2) acima de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém mantida a cobrança administrativa;

b.3) acima de R\$ 30.000,00, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

c) com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

d) contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar. Caso a pessoa jurídica concordatária não honre o compromisso do pagamento de parcela do crédito, esta também poderá ser deduzida como perda, observadas as condições gerais para dedução das perdas (IN SRF nº 93, de 1997).

Para fins de definição do valor da operação, devem ser incluídos, inclusive, os encargos financeiros.

Exemplos:

Hipótese 1

Admitindo-se que uma pessoa jurídica tenha realizado no mês de janeiro de 2006 vendas de mercadorias a um determinado cliente, cujas notas fiscais foram englobadas numa única fatura (de nº 1), para pagamento nos seguintes prazos e condições:

a) valor e vencimento das duplicatas:

- Duplicata nº 1-A, no valor de R\$ 2.000,00, com vencimento em 2/2/2006;
- Duplicata nº 1-B, no valor de R\$ 1.500,00, com vencimento em 16/2/2006;
- Duplicata nº 1-C, no valor de R\$ 1.000,00, com vencimento em 28/2/2006.

b) caso as duplicatas não sejam pagas no vencimento, os respectivos valores serão acrescidos dos seguintes encargos, previstos contratualmente:

- juros (simples) de 0,5% ao mês, contados a partir do dia subsequente ao do vencimento do título;
- multa de mora de 2% sobre o valor original do crédito.

Nesse caso, se em 31/12/2006 esses créditos ainda não tiverem sido liquidados, tem-se a seguinte situação:

Valor total do crédito acrescido de encargos moratórios.

Duplicata nº	Vencimento	A Valor original	B Valor dos juros devidos até 31/12/2006 (3,5% de A)	C Valor da multa (2% de A)	Total do crédito (A + B + C)
111-A	2/2/2006	2.000,00	110,67	40,00	2.150,67
111-B	16/2/2006	1.500,00	106,00	30,00	1.636,00
111-C	28/2/2006	1.000,00	102,00	20,00	1.122,00
Totais		4.500,00	318,67	90,00	4.908,67

Nessa hipótese, como o total do crédito relativo à operação, acrescido de encargos moratórios contratados, enquadra-se no limite de R\$ 5.000,00, a empresa poderá proceder a sua baixa, no valor de R\$ 4.908,67 (naturalmente, com o pressuposto de que os encargos moratórios foram contabilizados como receita), tendo em vista que esse crédito está vencido há mais de seis meses.

Hipótese 2

Considerando-se que a pessoa jurídica tenha crédito não liquidado relativo a vendas de mercadorias feitas a outro cliente, representado por uma única fatura, cujas duplicatas venceram nas seguintes datas:

- Duplicata 2-A, no valor de R\$ 2.500,00, vencida em 2/2/2006;
- Duplicata 2-B, no valor de R\$ 2.300,00, vencida em 16/2/2006.

Considerando as mesmas taxas de juros e multa, e admitindo-se que nessa operação também foram contratados encargos moratórios, para o curso de não pagamento dentro do prazo, em 31/12/2006, tem-se:

Duplicata nº	Vencimento	A Valor original	B Valor dos juros devidos até 31/12/2006	C Valor da multa (2% de A)	Total do crédito (A + B + C)
			Valor		
2-A	2/1/2006	2.500,00	138,33	50,00	2.688,33
2-B	16/2/2006	2.300,00	121,90	46,00	2.467,90
Totais		4.800,00	260,23	96,00	5.156,23

Nesse caso, como o valor total do crédito (R\$ 5.156,23) é superior ao limite de R\$ 5.000,00, a parcela referida à duplicata 2-A somente poderá ser baixada depois de decorrido um ano do seu vencimento. O mesmo se aplica à duplicata 2-B.

As operações com garantia real podem ser referentes à venda com reserva de domínio, alienação fiduciária em garantia da operação ou operações com outras garantias reais.

Não pode ser baixado como perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parenta até terceiro grau dessas pessoas físicas (*RIR/1999, art. 340, § 6º*).

7.3

Da contabilização

A contabilização das perdas com créditos não recebidos devem ser debitadas no resultado em contrapartida das seguintes contas:

- a) da conta que registra o crédito, quando não tiver garantia e seu valor for de até R\$ 5.000,00, por operação, e estiver vencido há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- b) de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses previstas no § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.430, de 1996.

O diploma legal mencionado está regulamentado no artigo 341 do Regulamento do Imposto de Renda, que tem a seguinte redação:

Art. 341. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Subseção serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10):

I – da conta que registra o crédito de que trata o § 1º, inciso II, alínea “a”, do artigo anterior;

II – de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

§ 1º Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 1º).

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, o imposto será considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 2º).

§ 3º A solução da cobrança se der em virtude de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado, não sendo aplicável o disposto no parágrafo anterior (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 3º).

§ 4º Os valores registrados na conta redutora do crédito, referida no inciso II deste artigo, poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 4º).

Nos casos em que o contribuinte reconhece a perda por haver iniciado o processo judicial de cobrança, ocorrendo a desistência do crédito antes de decorridos cinco anos, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real do período da desistência, considerando-se como postergação o imposto que deixar de ser pago desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda.

Assim, após completar cinco anos do registro da perda, a conta redutora pode ser baixada definitivamente.

Quando o contribuinte reconhece, pelo regime de competência, os juros sobre os créditos a receber, nos casos de duplicatas vencidas há mais de dois meses, esses juros podem ser excluídos do resultado contábil para fim de determinação do lucro real.

O procedimento mencionado no parágrafo anterior com relação aos créditos sem garantia até R\$ 30.000,00 não requer que o contribuinte tenha iniciado qualquer procedimento judicial. Mas com relação aos demais créditos só poderá ser adotado esse procedimento após o início do procedimento judicial.

Com relação à pessoa jurídica devedora, esta deverá adicionar ao seu resultado contábil os encargos financeiros, calculados sobre os débitos vencidos e registrados como despesas, a partir da citação judicial.

O artigo 342, nos §§ 3º e 4º do RIR/1999, regulamentou essa matéria com a redação seguinte:

Art. 342. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11).

§ 1º [...]

§ 2º [...]

§ 3º A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 3º).

§ 4º Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 4º).

Quando a pessoa jurídica recuperar qualquer título, inclusive no caso de novação da dívida ou arresto dos bens recebidos em garantia, deverá computar na determinação do lucro real do período de apuração em que se der a recuperação o montante dos créditos recuperados. No caso de serem recebidos bens para quitação do débito, aqueles deverão ser escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado a sua incorporação ao patrimônio do credor.

Assim determina o artigo 343 do RIR/1999:

Art. 343 Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real (Lei nº 9.430 de 1996, art. 12).

Parágrafo Único: Os bens recebidos a título de quitação do débito serão escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado sua incorporação ao patrimônio do credor (Lei 9.430, de 1996, art. 12, parágrafo único).

Conforme pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 12, a partir de 2008, as pessoas jurídicas que tenham valores a receber a longo prazo em que

poderão constar juros explícitos ou implícitos devem mensurar para valor presente, o referido ajuste tem efeito no resultado da empresa, podendo ter efeitos fiscais nos anos de 2008 e 2009, caso o contribuinte não tenha feito a opção pelo RTT, conforme comentário no Capítulo 3 sobre os efeitos na legislação societária.

A partir de 2010, o ajuste mencionado no parágrafo anterior poderá ter efeito indireto nos resultados do período seguinte, pois reduz a base de cálculo dos juros sobre capital, assim o contribuinte deve ser bastante conservador nos casos em que deve ser mensurado o valor presente.

Com base no exposto, para os exercícios de 2008 e 2009 era importante essa análise na época da opção ou não pelo Regime Tributário de Transição (RTT), para os anos seguintes, enquanto não for regulamentado pelas autoridades, esses ajustes não terão efeitos fiscais, pois o referido regime passa a ser obrigatório.

8

Permuta × Compra e Venda de Imóveis

O planejamento tributário é sempre um exercício de identificar qual a melhor opção legal que o contribuinte pode fazer para reduzir a carga tributária. Assim, como é uma opção legal, o profissional tem que estar atento à legislação daquele momento.

É comum no mercado imobiliário a permuta de terrenos por unidades que serão construídas naquele imóvel. Até o advento da Lei nº 11.196, caso o imóvel fosse de pessoa física, a melhor opção era a permuta, pois não gerava ganho de capital sujeito ao Imposto de Renda.

Para que o leitor entenda melhor, observe-se um exemplo anterior à vigência da Lei nº 11.196.

Exemplo

1. Um contribuinte pessoa física tem na sua declaração de Imposto de Renda um imóvel habitacional declarado por R\$ 100.000,00, faz a permuta por três apartamentos com valor de mercado de R\$ 250.000,00 cada, somando assim R\$ 750.000,00 após a permuta. Como fica a relação de bens na declaração de Imposto de Renda do contribuinte?

Bens e direitos	Ano anterior	Ano-calendário
Uma casa situada na	100.000	–
Três apartamentos	–	100.000

Dois anos depois, o contribuinte vende os três apartamentos por R\$ 750.000,00. Dessa forma gera um ganho de capital no montante de R\$ 650.000,00, tributado com alíquota de 15%, portanto, deve ser pago Imposto de Renda no valor de R\$ 97.500,00. O ganho de capital é a diferença positiva entre o valor da venda e o declarado como custo.

Na sistemática da permuta, o fato gerador do Imposto de Renda é a realização financeira, ou seja, somente com a venda definitiva dos bens recebidos na permuta.

Ainda no caso da permuta, seria tributada a “torna” nos casos em que existir. Torna é comumente conhecida como a volta, ou seja, o contribuinte passa a casa por dois

apartamentos, mais R\$ 100.000,00 em dinheiro. Assim, no ato do contrato de permuta, já foi realizado o valor da torna e esse valor deve ser tributado em sua totalidade, com a alíquota de 15%.

Considerando-se que o planejamento tributário é a redução ou a postergação do imposto, quando o contribuinte utiliza a figura da permuta, em vez da compra e venda, está postergando o recolhimento do imposto para o momento da realização financeira, que pode acontecer muito depois.

A postergação é um planejamento tributário não definitivo, portanto, quando for acontecer a venda definitiva dos bens recebidos em permuta, deverá ser feito outro planejamento, de acordo com a legislação vigente, pois, como se sabe, muda a toda hora, a exemplo do caso que será analisado a seguir.

Caso o contrato seja uma operação de compra e venda, o ganho de capital nessa operação, que é de R\$ 650.000,00, deve ser tributado no recebimento das unidades imobiliárias.

Ocorre que, com a Lei nº 11.196, o ganho de capital na venda de imóveis não será tributado se, no prazo de seis meses, o referido ganho de capital for aplicado na compra de imóveis habitacionais.

Considerando a situação anterior,

o contribuinte fez um contrato de compra e venda da casa pelo valor de R\$ 750.000,00, gerando assim um ganho de capital no montante de R\$ 650.000,00. Entretanto, dois meses depois, ele faz outro contrato de compra dos apartamentos. Cabe ao contribuinte que investiu em imóveis habitacionais, no prazo de seis meses, não pagar o Imposto de Renda sobre o ganho de capital.

Assim, quando vender um imóvel e investir o ganho de capital referente, no prazo de seis meses, não terá incidência do imposto. Dessa forma, o caso acima ficaria assim demonstrado:

Bens e direitos	Ano anterior	Ano-calendário
Uma casa situada na	100.000	–
Três apartamentos	–	750.000

Observação: A operação não seria uma permuta, ou seja, o contribuinte venderia a casa por R\$ 750.000,00 e depois, no prazo de seis meses, compraria os apartamentos pelo mesmo preço. Assim, na operação de venda dos apartamentos, não haveria ganho de capital.

Quando o contribuinte vender os apartamentos pelo valor de R\$ 750.000,00 não apresentará ganho de capital, ou seja, pagará Imposto de Renda somente sobre a atualização do valor, de acordo com o mercado, caso exista.

9

Juros sobre Capital Próprio

9.1

Comentários gerais

Antes do advento da Lei nº 9.249, a correção monetária havia sido extinta, o que fez com que as empresas capitalizadas, ou seja, aqueles contribuintes com patrimônio líquido superior ao permanente, se sentissem prejudicados, pois estariam pagando Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro a maior, tendo em vista que o resultado havia sido afetado pela inflação.

Para melhor esclarecer, o efeito inflacionário não expurgado do resultado pode ser avaliado com o seguinte exemplo:

a) Com inflação anual de 20%, um contribuinte resolve constituir uma sociedade com um capital social de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais); b) outro contribuinte resolve aplicar R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), com rendimento (atualização monetária mais juros de 2% ao ano).

O contribuinte que constituiu a sociedade com um capital de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) durante o ano movimentou o capital comprando e vendendo mercadoria, resultando no seguinte:

Valor das vendas	R\$ 5.000.000
Menos: impostos	R\$ 500.000
Custo das mercadorias vendidas	R\$ 3.000.000
Despesas operacionais	R\$ 1.250.000
Lucro antes do Imposto de Renda	R\$ 250.000
Menos: CSLL (R\$ 250.000 × 9%)	R\$ 22.500
IRPJ (R\$ 250.000 × 15%)	R\$ 37.500
Lucro líquido	R\$ 190.000

CSLL = Contribuição Social sobre Lucro Líquido

IRPJ = Imposto de Renda Pessoa Jurídica

No caso acima mencionado, os tributos sobre o resultado, ou seja, a soma do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, importaram em R\$ 60.000,00.

Nesse mesmo caso, o contribuinte que preferiu ficar de “braços cruzados” com o dinheiro aplicado com rendimento definido de atualização monetária, que foi de 20%, mais juros de 4,1667% a. a., obteve o seguinte resultado:

A – Valor aplicado	R\$ 1.000.000
B – Atualização monetária	R\$ 200.000
C – Base de cálculo dos juros (A + B)	R\$ 1.200.000
D – Juros ($C \times 4,1667\%$)	R\$ 50.000
E – Imposto de Renda ($D \times 15\%$)	R\$ 7.500

Cabe aqui um comentário sobre o resultado e o imposto pago pelos dois contribuintes, aquele que é pessoa jurídica e o que é pessoa física.

Com relação ao resultado, a pessoa jurídica apresenta um resultado sem a correção monetária antes do Imposto de Renda e a Contribuição Social no montante de R\$ 250.000,00, quando na verdade seu lucro foi apenas de R\$ 50.000,00, pois aquele capital inicial investido não tem mais o mesmo poder de compra em função da inflação.

O comentário do parágrafo anterior será demonstrado de forma mais clara adiante, visto que agora passo a comentar sobre o Imposto de Renda, esquecendo a Contribuição Social sobre o Lucro, que tem finalidade específica para a pessoa jurídica com relação aos seus empregados, o que também não será comentado agora, porquanto isso é assunto para outro livro. Então, o que pode ser visto é que a pessoa jurídica, sem considerar a inflação, paga mais Imposto de Renda do que o contribuinte pessoa física, que, no caso específico, apresenta uma diferença de R\$ 30.000,00 (37.500,00 – 7.500,00).

Essa mesma empresa, com a correção monetária do balanço, teria o seguinte resultado:

Valor das vendas	R\$ 5.000.000
Menos: impostos	R\$ 500.000
Custo das mercadorias vendidas	R\$ 3.000.000
Despesas operacionais	R\$ 1.250.000

CMB (R\$ 1.000.000,00 × 20%)	R\$ 200.000
Lucro antes do Imposto de Renda	R\$ 50.000
Menos: CSLL (R\$ 50.000,00 × 9%)	R\$ 4.500
IRPJ (R\$ 50.000,00 × 15%)	R\$ 7.500
Lucro Líquido	R\$ 38.000

CSLL = Contribuição Social sobre Lucro Líquido

IRPJ = Imposto de Renda Pessoa Jurídica

CMB = Correção Monetária do Balanço

No caso em que foi contabilizada a despesa de correção monetária do balanço, os tributos foram calculados sobre o valor R\$ 50.000,00, que é ganho real do contribuinte. Sendo assim, a soma do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro é de R\$ 12.000,00.

Com relação ao Imposto de Renda, fica agora bem demonstrado que nos casos em que a pessoa jurídica reconhece a despesa de correção monetária (inflação) e o paga sobre o resultado de suas operações, fica igual ao imposto pago pelo contribuinte que aplicou o capital no mercado financeiro, o que se constitui em justiça fiscal.

A correção monetária tem como finalidade a reposição da perda do valor da moeda, o que continua acontecendo, mesmo que as autoridades digam que não existe mais inflação. Dessa forma, sem a correção monetária, a empresa capitalizada paga impostos a maior, como demonstrado.

Assim, ao se fazer uma comparação do ganho de capital do contribuinte que aplicou seu capital no mercado financeiro com aquele que constitui a sociedade e não reconheceu a perda do investimento através da correção monetária, constata-se que é totalmente desestimulante a aplicação em produção.

Com relação àquele que reconheceu a correção monetária, observa-se que ele ficou com uma tributação justa, tornando estimulante a aplicação de capital na produção.

Diante dessa situação, o legislador infraconstitucional, quando extinguiu a correção monetária, instituiu os juros sobre capital próprio como forma de eliminar a distorção sobre o resultado das empresas.

9.2

Cálculos e contabilização dos juros sobre capital próprio

A base de cálculo dos juros sobre o capital próprio é o patrimônio líquido, com exclusão de reserva de reavaliação, se for o caso.

Sobre o patrimônio líquido ajustado aplica-se a variação da Taxa de Juros a Longo Prazo (TJLP), com observância ao limite de 50% do lucro do exercício antes da contabilização dessa despesa ou do somatório dos lucros acumulados com reservas de lucros, qual seja, o maior.

Com o advento da Lei nº 11.638/2007, as empresas não podem mais fazer reavaliação dos bens do imobilizado; portanto, passa a não existirem mais novas reservas de reavaliação.

Ocorre que aquelas empresas que já tinham saldo na conta de reserva de reavaliação deverão mantê-lo até a sua efetiva realização ou, opcionalmente, estorná-lo até o final do exercício social em que esta lei entrar em vigor.

Assim determina o artigo 6º da referida lei.

Art. 6º Os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta Lei entrar em vigor.

Dessa forma, pode ainda haver empresa que faça constatar no seu patrimônio líquido reserva de reavaliação.

Com base na Lei nº 11.638/2007, foi criada a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial no patrimônio líquido, que tem como objetivo o registro dos valores que já pertencem ao patrimônio da empresa, mas não transitaram por resultado do exercício, porém o farão no futuro.

Desta forma, o artigo 182 da Lei nº 6.404/1976 foi alterado com a inclusão do § 3º, que tem a seguinte redação:

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do *caput* do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

O ajuste de avaliação patrimonial deve ser excluído da base de cálculo dos juros sobre capital próprio, conforme o art. 59 da Lei nº 11.941/2009 a seguir transcrito de forma literal:

Art. 59. Para fins de cálculo dos juros sobre o capital a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não se incluem entre as contas do patrimônio líquido sobre as quais os juros devem ser calculados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

Essa vedação na primeira edição deste livro ainda não existia textualmente na legislação tributária, mas por questão lógica já foi mencionada a possibilidade de exclusão desta do valor do patrimônio para fins de cálculo dos juros sobre capital próprio.

Assim, podem ser dados os seguintes casos práticos.

Para uma melhor didática, os casos estão separados. No primeiro momento, têm-se as sociedades em que os sócios ou acionistas são pessoas físicas, e, no segundo momento, as sociedades em que os sócios são pessoas jurídicas.

9.2.1

Casos com sócios pessoas físicas

i) Para dar continuidade à linha de raciocínio, a referência tomada será aquela da sociedade do exemplo sobre correção monetária, ou seja, variação anual da TJLP de 20%, no qual um contribuinte resolve constituir uma sociedade com um capital social de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). Assim, o patrimônio líquido de R\$ 1.000.000,00 é composto da seguinte forma:

Capital social	1.000.000
Reserva de lucro	0
Lucro acumulado	0
Total do patrimônio líquido	1.000.000

Cabe uma explicação para aqueles que estão iniciando a carreira de contador. Foram demonstradas as contas de reservas e de lucro e lucros acumulados, apenas para efeito exemplificativo, pois como a sociedade está iniciando suas atividades, e este é o primeiro ano de atividade, ainda não possui lucros acumulados, como também não possui reservas.

No final do primeiro ano de atividade, a sociedade apresentava o seguinte resultado:

Valor das vendas	R\$ 5.000.000
Menos: Impostos	R\$ 500.000
Custo das mercadorias vendidas	R\$ 3.000.000
Despesas operacionais	R\$ 1.250.000
Lucro antes do Imposto de Renda	R\$ 250.000

Menos: CSLL (R\$ 250.000 × 9%)	R\$ 22.500
IRPJ (R\$ 250.000 × 15%)	R\$ 37.500
Lucro líquido	R\$ 190.000

CSLL = Contribuição Social sobre Lucro Líquido

IRPJ = Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Diante dessas informações, o contador resolve fazer a contabilização dos juros sobre o capital próprio.

Cálculo dos juros sobre capital próprio

Patrimônio Líquido	R\$ 1.000.000
Variação da TJLP	20%
Juros sobre o capital próprio	R\$ 200.000

Limites para a contabilização da despesa de juros sobre capital próprio.

Com base no lucro do exercício = $250.000,00 \times 50\% = 125.000,00$.

Dessa forma, o limite com base no lucro do exercício está limitado em R\$ 125.000,00. Como se trata do primeiro ano de atividade, a sociedade ainda não tem lucro acumulado; portanto, assim não há que se falar em limite com base no somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Ocorre que os juros sobre capital têm a incidência de 15% de Imposto de Renda retido na fonte sobre o valor pago ou creditado. No caso do contribuinte pessoa física, este considera esta renda em sua declaração de Imposto de Renda como rendimento exclusivo na fonte.

Então, no caso exemplificado, terá de ser calculado o Imposto de Renda na fonte, conforme demonstração:

A – Juros sobre capital próprio	R\$ 125.000
B – Alíquota do imposto	15%
C – IRRF (A × B)	R\$ 18.750

Assim, o contador tem que lançar como despesas de juros sobre capital o montante de R\$ 125.000,00 e Imposto de Renda retido na fonte, com os seguintes lançamentos:

a) Contabilização da despesa

Débito: Despesa financeira (juros sobre capital próprio).

Crédito: Juros a pagar (Conta individual para cada sócio, na proporção da participação no capital social da sociedade).

Histórico: Valor do crédito de juros sobre capital no exercício de XXXX.

Valor: R\$ 125.000,00

b) Contabilização do Imposto de Renda retido na fonte sobre os juros sobre capital próprio.

Débito: Juros a pagar (Conta individual para cada sócio, na proporção da participação no capital social da sociedade).

Crédito: Imposto de Renda na fonte (passivo circulante).

Histórico: Valor do IRFF sobre juros sobre capital, creditado aos sócios no exercício de XXXX.

Valor: R\$ 18.750,00

Depois de lançar a despesa de juros sobre capital próprio, o resultado da sociedade passa a ser o seguinte:

Valor das Vendas	R\$ 5.000.000
Menos: Impostos	R\$ 500.000
Custo das mercadorias vendidas	R\$ 3.000.000
Despesas operacionais	R\$ 1.250.000
Despesas financeiras	R\$ 125.000
Lucro antes do Imposto de Renda	R\$ 125.000
Menos: CSLL ($R\$ 125.000 \times 9\%$)	R\$ 11.250
IRPJ ($R\$ 125.000,00 \times 15\%$)	R\$ 18.750
Lucro líquido	R\$ 95.000

A economia tributária na sociedade com o procedimento adotado pode ser assim demonstrada:

	Resultado	
	Sem juros sobre capital	Com juros sobre capital
Imposto de Renda	22.500	11.250
Contribuição Social	18.750	18.750
Imposto Retido (IRRF)	0	18.750
Economia		11.250
Total	60.000	60.000

Assim, fica demonstrado que a economia na sociedade foi de R\$ 11.250,00; entretanto, não se limita apenas a essa economia, porquanto se estende à pessoa física dos sócios.

O leitor pode se questionar como há economia de R\$ 11.250,00 se houve ainda um pagamento de R\$ 18.750,00 relativo ao Imposto de Renda retido na fonte. A resposta é a seguinte:

O Imposto de Renda retido na fonte não é da pessoa jurídica, e sim da pessoa física, mas considerado na soma do imposto. Afinal, não é uma coisa só, ou seja, em uma linguagem popular, “não é tudo do mesmo bolso”.

A verdade, e que talvez deva ser lembrada, é que o sócio precisa viver e, para isso, precisa de dinheiro para a sua manutenção. Então, ele recebe o chamado pró-labore (salário dos sócios), que é tributado pelo Imposto de Renda e o INSS, com as alíquotas de 27,5% e 20%, respectivamente, embora os 20% da empresa, de todo modo, sejam “tudo de um mesmo bolso”.

Diante dessa pequena explicação, chega-se à conclusão de que o sócio pode substituir o pró-labore que recebe pelos juros sobre capital próprio. Assim, reduz os tributos de forma geral. Para que haja melhor entendimento, a seguir será demonstrada a tributação das duas modalidades de rendimento.

Os cálculos do Imposto de Renda foram realizados com base na tabela do Imposto de Renda do ano-calendário de 2006.

	Pró-labore	Juros sobre capital
Rendimentos	125.000,00	125.000,00
Imposto de Renda (veja cálculo a seguir)	28.371,27	18.750,00
INSS (pago pela sociedade: 20%)	25.000,00	

Economia		34.621,27
Total dos tributos	53.371,27	53.371,27

Cálculo do Imposto de Renda sobre o pró-labore:

A – Rendimento	R\$ 125.000
B – Alíquota	27,50%
C – Imposto valor bruto (A × B)	R\$ 34.375
D – Dedução conforme tabela	R\$ 5.994
E – Imposto de Renda devido (C – D)	R\$ 28.371

Assim, a substituição do pró-labore pelo juro sobre o capital próprio apresenta uma economia de R\$ 34.621,27, com relação à pessoa do sócio, conforme a seguir demonstrado:

A – Tributos sobre Pró-labore	R\$ 53.371
B – Tributos sobre juros sobre o capital próprio	R\$ 18.750
C – Economia (A – B)	R\$ 34.621

Considerando a economia da pessoa jurídica e do sócio, tem-se uma redução no montante de R\$ 45.781,27, conforme a seguir demonstrado:

A – Economia na pessoa jurídica	R\$ 11.250
B – Economia na pessoa física	R\$ 34.621
C – Total da economia (A + B)	R\$ 45.781

O que chama atenção é que a maioria das empresas não adota esse procedimento.

Talvez a resposta para a interrogação do parágrafo anterior seja porque os juros sobre o capital são somente aplicados nas empresas que declaram com base no lucro real. Como a grande maioria faz a opção pelo lucro presumido de forma indiscriminada, aquelas que declaram com base no lucro real não atentam para esse benefício.

Para que o leitor entenda melhor o limite para o reconhecimento das despesas de juros sobre capital, apresentarei um caso com uma sociedade que já existia.

Exemplo:

1. Uma determinada sociedade tem um patrimônio líquido de R\$ 1.000.000,00, composto da seguinte forma:

Capital social	R\$ 300.000
Reservas de lucro	R\$ 100.000
Lucros acumulados	R\$ 600.000
Total do Patrimônio Líquido	R\$ 1.000.000

No final do exercício apresentava um lucro de R\$ 300.000,00, sendo que no exercício a variação da TJLP foi de 40% a.a. Diante dessa informação, o contador resolve fazer a contabilização dos juros sobre o capital próprio:

Cálculo dos juros sobre capital próprio

Patrimônio Líquido	R\$ 1.000.000
Variação da TJLP	40%
Juros sobre o capital próprio	R\$ 400.000

Limites para a contabilização da despesa de juros sobre capital próprio.

a) Com base no lucro do exercício = $300.000,00 \times 50\% = 150.000,00$. Dessa forma, a despesa de juros sobre capital com base no lucro do exercício está limitada em R\$ 150.000,00, mas ainda resta a opção com base nos lucros acumulados.

b) Com base no somatório dos lucros acumulados com as reservas de lucros = $700.000,00 \times 50\% = 350.000,00$. Assim, a despesa de juros sobre capital com base nos lucros acumulados é de R\$ 350.000,00. Como o contribuinte tem o direito de escolher o limite que melhor lhe atender, nesse caso deve fazer a opção pelo limite com base nos lucros acumulados.

O artigo 347 do Regulamento do Imposto de Renda tem a seguinte redação:

Art. 347. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º).

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os

juros a serem pagos ou creditados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 78).

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto na forma prevista no art. 668 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 7º).

§ 4º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 8º).

A retenção do Imposto de Renda na fonte está regulamentada no artigo 668 do RIR, transcrito a seguir:

Art. 668. Estão sujeitos ao imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito, os juros calculados sobre as contas do patrimônio líquido, na forma prevista no art. 347 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

§ 1º O imposto retido na fonte será considerado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 3º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 51, parágrafo único):

I – antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

II – tributação definitiva, nos demais casos, inclusive se o beneficiário for pessoa jurídica isenta.

§ 2º No caso de beneficiária pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata esta Seção poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 6º).

Nos casos práticos mencionados anteriormente, os sócios ou acionistas são considerados como pessoas físicas. No entanto, pode existir a possibilidade de os sócios serem pessoas jurídicas. Assim, o planejamento se estende à pessoa do sócio.

Para que o leitor entenda melhor, é necessário um exemplo de uma sociedade em que um dos sócios seja pessoa jurídica.

9.2.2

Casos com sócios pessoas jurídicas

Exemplo 1: A empresa ABC LTDA. é detentora de 80% do capital da sociedade investida e tem como objeto social a participação em outras empresas. Assim, suas receitas são originárias de investimentos.

Patrimônio líquido das sociedades

	Empresa Investida	ABC LTDA.
Composição do Capital Social		
Francisco	100.000	500.000
José	100.000	500.000
ABC LTDA.	800.000	
Total	1.000.000	1.000.000
Reservas de capital	1.000.000	800.000
Lucros acumulados	1.000.000	800.000
Total Patrimônio Líquido	3.000.000	3.000.000

Demonstração de resultado das sociedades antes do reconhecimento dos juros sobre capital próprio.

	Empresa Investida	ABC LTDA.	Total dos tributos
Receitas de vendas de produtos	5.000.000		
Menos: Impostos	500.000		
Receita líquida	4.500.000		
Custo produtos vendidos	3.000.000		
Lucro Bruto	1.500.000		
Despesas operacionais	250.000		
Ajuste de Investimentos		1.000.000	

Lucro operacional	1.250.000	1.000.000	
Provisão CSLL	112.500		112.500
Provisão IRPJ	288.500		288.500
Lucro Líquido	849.000	1.000.000	401.000

Tomando como base as informações acima e considerando que a variação anual da TJLP foi de 20%, o contador resolve reconhecer a despesa de juros sobre capital próprio na empresa investida.

Cálculo dos juros sobre capital próprio

Patrimônio líquido da investida	R\$ 3.000.000
Variação da TJLP	20%
Juros sobre capital próprio	R\$ 600.000

Limite para contabilização:

Com base no lucro do exercício: $1.250.000 \times 50\% = 625.000$

Com base no somatório de lucros acumulados com reservas de lucros: $1.000.000 \times 50\% = 500.000$

Como o limite pode ser 50% do lucro do exercício ou o somatório de lucros acumulados com reservas de lucros, nesse caso, e como o limite com relação ao lucro do exercício foi maior, então, para o contribuinte, este é o melhor.

Dessa forma, os juros sobre o capital próprio calculado de acordo com a variação da TJLP podem ser contabilizados em sua totalidade, tendo em vista que é menor que o limite máximo.

Assim, o resultado da empresa pode ser demonstrado:

	Empresa Investida	ABC LTDA.	Total dos tributos
Receitas de vendas de Produtos	5.000.000		
Menos: Impostos	500.000		
Receita líquida	4.500.000		
Custo Produtos vendidos	3.000.000		
Lucro Bruto	1.500.000		

Despesas operacionais	250.000		
Ajuste de Investimentos		1.000.000	
Despesas financeiras	600.000		
Receitas financeiras		600.000	
Lucro operacional	650.000	1.600.000	
Provisão CSLL	58.500	54.000	112.500
Provisão IRPJ	138.500	126.000	264.500
Lucro Líquido	453.000	1.420.000	377.000

O Imposto de Renda e a Contribuição Social na empresa ABC LTDA. são calculados somente sobre R\$ 600.000,00, pois a receita de ajuste de investimento (equivalência patrimonial) não é tributada por esses tributos.

A diferença entre a posição apresentada sem os juros sobre o capital próprio é somente de R\$ 24.000,00, isto somente em função do adicional que utiliza o limite duas vezes, conforme a seguir demonstrado:

	Resultado total	Resultado dividido	
A – Lucro	1.250.000	650.000	600.000
B – Limite p/adicional	240.000	240.000	240.000
C – BC do adicional	1.010.000	410.000	360.000
D – Adicional	101.000	41.000	36.000
E – IRPJ (A × 15%)	187.500	97.500	90.000
Total do imposto (D + E)	288.500	138.500	126.000

$$\text{Diferença} = (138.500 + 126.000) - 288.500$$

$$\text{Diferença} = 264.500 - 288.500$$

$$\text{Diferença} = 24.000$$

Vale lembrar que houve o pagamento do Imposto de Renda retido na fonte sobre os R\$ 600.000,00, que soma R\$ 90.000,00. No caso de a retenção ser sobre pagamento ou crédito a pessoa física, então seria considerado rendimento tributado exclusivamente na fonte.

Como nesse caso os juros sobre o capital próprio foram de R\$ 600.000,00, então deve ocorrer o cálculo da retenção do imposto sobre esse valor, assim demonstrado:

Juros pagos ou creditados	R\$ 600.000
Imposto de Renda retido (alíquota)	15%
Valor do imposto retido	R\$ 90.000
Valor líquido pago ou creditado	R\$ 510.000

Contabilização na empresa que pagou os juros sobre o capital próprio

a) Crédito dos juros sobre capital próprio

Débito: Despesas financeiras (Juros sobre Capital Próprio)

Crédito: Juros sobre Capital Próprio a pagar

Histórico: Valor referente a juros creditados aos sócios no exercício XXXX

Valor: R\$ 600.000,00

b) Imposto de Renda retido na fonte

Débito: Juros sobre Capital Próprio a pagar

Crédito: Imposto de Renda na fonte a pagar

Histórico: Valor referente a Imposto de Renda retido na fonte sobre os juros sobre capital próprio creditado.

Valor: R\$ 90.000,00

Ainda considerando que a empresa ABC Ltda. participa com 80% no capital da sociedade que está creditando os juros, a sua participação nos juros ocorre da seguinte forma:

Juros sobre o capital ($600.000,00 \times 80\%$): R\$ 480.000,00

Imposto de Renda retido ($90.000,00 \times 80\%$): R\$ 72.000,00

Assim, a contabilização na empresas que foi creditada, ou seja, a ABC Ltda., ocorre da seguinte forma:

c) Receita dos juros sobre capital próprio

Débito: Outras contas a receber (Juros sobre Capital Próprio)

Crédito: Outras receitas operacionais (juros sobre Capital Próprio)

Histórico: Valor referente a juros creditados aos sócios no exercício XXXX

Valor: R\$ 480.000,00

d) Imposto de Renda retido na fonte

Débito: Impostos a recuperar (IRRF sobre juros sobre Capital Próprio)

Crédito: Outras contas a receber (juros sobre capital próprio)

Histórico: Valor referente a Imposto de Renda retido na fonte sobre juros sobre capital próprio creditado.

Valor: R\$ 72.000,00

O Imposto de Renda retido na fonte sobre juros pagos a sócio ou acionista pessoa jurídica deve ser contabilizado como impostos a recuperar, podendo ser compensado somente com o mesmo imposto retido dos seus próprios sócios ou acionistas, também sobre o pagamento de rendimentos da mesma natureza.

Diante da explicação, no caso em que a despesa de juros sobre capital próprio é reconhecida somente na empresa investida, ou seja, aquela que tem como sócia ou acionista uma pessoa jurídica, o Imposto de Renda retido na fonte fica perdido, pois não há como recuperar o imposto retido na empresa que é investidora.

No caso em que o sócio ou acionista é pessoa jurídica, a despesa de juros sobre capital deve ser reconhecida somente na empresa investida. Então, o desembolso geral de tributos tem que ser considerado o Imposto de Renda retido na fonte, já que a investidora não vai pagar juros sobre capital, portanto não tem como recuperar. Assim, no caso da ABC Ltda., esta ficaria com tributos recolhidos a mais, assim demonstrado.

A – Tributos recolhidos a menos na empresa investida	(+)	R\$ 24.000
B – IRRF não recuperado	(–)	R\$ 90.000
C – Tributos pagos a maior pelo grupo (A – B)	=	R\$ 66.000

Nesse caso, fica demonstrado que não é vantagem fazer a opção pelo reconhecimento dos juros sobre capital próprio somente na empresa investida.

A recíproca obrigatoriamente não é verdadeira, ou seja, pode ser que o contador reconheça a despesa de juros sobre capital próprio na empresa investidora e assim faça economia de tributos. Se assim acontecer, o Imposto de Renda retido na fonte não é da pessoa jurídica, e sim do sócio, evidenciando todas aquelas vantagens já comentadas.

Ainda existe a possibilidade de ser vantagem o reconhecimento dos juros sobre capital próprio somente na investida. Isso ocorre na situação em que a empresa investidora apresenta um lucro muito alto, e a investida, naquele exercício, tem prejuízo, mas tem muitos lucros acumulados. Nesse caso, há possibilidade de transferir lucro de uma empresa para a outra.

Mas ainda assim é necessário que sejam feitos muitos cálculos para se chegar à melhor escolha. E assim se dá o planejamento tributário.

A situação apresentada comprova que o planejamento tributário é resultado de um estudo da situação de cada sociedade ou pessoa física, pois nem sempre o que é bom para uma é bom para a outra. Portanto, é necessário que o planejamento tributário seja realizado por técnicos com experiência.

Mas ainda resta fazer o reconhecimento da despesa de juros nas duas sociedades. Então, pegando-se o caso, apenas se aplica o procedimento nas duas empresas.

Exemplo 2: A empresa ABC Ltda. é detentora de 80% do capital da sociedade investida e tem como objeto social a participação em outras empresas. Assim, suas receitas são originárias de investimentos.

Patrimônio líquido das sociedades:

	Empresa Investida	ABC Ltda.
Composição do Capital Social		
Francisco	100.000	500.000
José	100.000	500.000
ABC LTDA.	800.000	
Total	1.000.000	1.000.000
Reservas de lucros	1.000.000	800.000
Lucros acumulados	1.000.000	800.000
Total Patrimônio Líquido	3.000.000	3.000.000

Demonstração de resultado das sociedades antes do reconhecimento dos juros sobre capital próprio.

	Empresa Investida	ABC Ltda.	Total dos tributos
Receitas de vendas de produtos	5.000.000		
Menos: Impostos	500.000		
Receita líquida	4.500.000		
Custo produtos vendidos	3.000.000		
Lucro Bruto	1.500.000		

Despesas operacionais	250.000		
Ajuste de Investimentos		1.000.000	
Lucro operacional	1.250.000	1.000.000	
Provisão CSLL	112.500		112.500
Provisão IRPJ	288.500		288.500
Lucro Líquido	849.000	1.000.000	401.000

Tomando como base as informações acima e considerando que a variação anual da TJLP foi de 20%, o contador resolve reconhecer a despesa de juros sobre capital próprio nas duas empresas.

Cálculo dos juros sobre capital próprio

	Empresa Investida	ABC
Patrimônio líquido da investida	3.000.000	3.000.000
Variação da TJLP	20%	20%
Juros sobre capital próprio	600.000	600.000

Limite para contabilização:

A – Empresa Investida

Com base no lucro do exercício: $1.250.000 \times 50\% = 625.000$

Com base nos lucros acumulados: $1.000.000 \times 50\% = 500.000$

B – Empresa ABC

Com base no lucro do exercício: $1.000.000 \times 50\% = 500.000$

Com base nos lucros acumulados: $800.000 \times 50\% = 400.000$

Como o limite pode ser 50% do lucro do exercício ou dos lucros acumulados, nesse caso, como o limite com relação ao lucro do exercício foi maior, então, para o contribuinte, este é o melhor.

Ainda deve ser observado que o limite da empresa investida é maior do que o da empresa ABC Ltda. Como já se sabe que o reconhecimento é somente na empresa investida, então deve-se trabalhar nas duas sociedades com o limite da investidora.

Como os juros sobre capital próprio nas duas empresas foram de R\$ 600.000,00 e o limite máximo na ABC Ltda. foi de R\$ 500.000,00, então vai ser reconhecido somente este valor.

Assim o resultado da empresa pode ser demonstrado:

	Empresa Investida	ABC Ltda.	Total dos tributos
Receitas de vendas de produtos	5.000.000		
Menos: Impostos	500.000		
Receita Líquida	4.500.000		
Custo produtos vendidos	3.000.000		
Lucro Bruto	1.500.000		
Despesas operacionais	250.000		
Ajuste de investimentos		1.000.000	
Despesas financeiras	500.000	500.000	
Receitas financeiras		500.000	
Lucro operacional	750.000	1.000.000	
Provisão CSLL	67.500		67.500
Provisão IRPJ	163.500		163.500
Lucro Líquido	519.000	1.000.000	231.000

Não existe Imposto de Renda e Contribuição Social na empresa ABC Ltda., pois o lucro é o resultado da receita de ajuste de investimento (equivalência patrimonial), que não é tributada por esses tributos.

Tomando como base o total dos tributos nas duas sociedades, pode-se verificar uma diferença de R\$ 170.000,00, assim demonstrada:

	Total dos Tributos	
	Sem juros	Com juros
Provisão CSLL	112.500	67.500

Provisão IRPJ	288.500	163.500
Total	401.000	231.000
Diferença (401.000 – 231.000)		170.000

Agora, resta demonstrar a economia na pessoa física, que também deve ser somada, para determinação do efeito geral.

Os cálculos do Imposto de Renda foram realizados com base na tabela do Imposto de Renda ano-calendário de 2006.

	Pró-labore	Juros sobre capital
Rendimentos	500.000,00	500.000,00
Imposto de Renda. Veja cálculo a seguir	131.506,31	75.000,00
INSS (pago pela sociedade –20%)	100.000,00	
Economia		156.506,31
Total dos tributos	231.506,31	231.506,31

Cálculo do Imposto de Renda sobre o pró-labore

A – Rendimento	R\$ 500.000
B – Alíquota	27,50%
C – Imposto valor bruto (A × B)	R\$ 137.500
D – Dedução conforme tabela	R\$ 5.994
E – Imposto de Renda devido (C – D)	R\$ 131.506

Assim, a substituição do pró-labore pelos juros sobre o capital próprio apresenta uma economia de R\$ 156.506,31, com relação à pessoa do sócio, assim demonstrada:

A – Total dos tributos sobre pró-labore	R\$ 231.506
B - Total dos tributos sobre juros s/capital próprio	R\$ 75.000
C – Economia (A – B)	R\$ 156.506

Considerando a economia da pessoa jurídica e do sócio, tem-se uma redução no montante de R\$ 30.256,27, assim demonstrado:

A – Economia na pessoa jurídica	R\$ 170.000
B – Economia na pessoa física	R\$ 156.506
C – Total da economia (A + B)	R\$ 326.506

O reconhecimento dos juros sobre capital próprio pode ser classificado como planejamento conservador, ou seja, apenas aplicando o benefício explícito na legislação.

Algumas considerações ainda devem ser feitas com relação aos juros sobre o capital próprio, tais como:

- a) Juros devem ser contabilizados no próprio exercício, ou seja, no caso em que a empresa tenha um limite superior ao lucro, essa diferença fica perdida no espaço?
- b) O contribuinte que não tenha lucro em um determinado exercício pode contabilizar juros sobre capital próprio?
- c) Juros sobre capital próprio realmente substituem a correção monetária?

A legislação determina que sejam dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro as despesas com juros sobre capital no pagamento ou crédito. Assim, não fica muito claro o regime de reconhecimento dessa despesa, ou seja, com relação ao período do cálculo. Diante dessa dúvida, surge a pergunta: pode-se reconhecer essa despesa referente aos exercícios anteriores?

Com relação aos exercícios anteriores, em que exista limite para pagamento ou crédito, mas o contribuinte não realizou a contabilização dessa despesa, existem decisões do Conselho de Contribuinte entendendo que pode sim. A seguir transcreve-se o acórdão:

Número do Recurso:	131014
Câmara:	PRIMEIRA CÂMARA
Número do Processo:	10480.024342/99-18
Tipo do Recurso:	VOLUNTÁRIO
Matéria:	IRPJ E OUTROS
Recorrente:	BOMPREGO S.A. – SUPERMERCADOS DO NORDESTE
Recorrida/Interessado:	DRJ-RECIFE/PE

Data da Sessão:	16/10/2002 00:00:00
Relator:	Paulo Roberto Cortez
Decisão:	Acórdão 101-93976
Resultado:	DPPU – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão:	Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir tão somente os juros sobre o capital próprio.
Ementa:	NULIDADE – CERCEAMENTO DE DEFESA – Não caracterizado o cerceamento de defesa, é de ser rejeitada a arguição de nulidade do procedimento. IRPJ – DESPESAS – JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – DEDUTIBILIDADE – Deve ser reconhecida a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, quando apurado de acordo com as normas previstas no art. 9º da Lei nº 9.249/1995, com a redação dada pelo art. 78 da Lei nº 9.430/1996, independentemente de o registro contábil ter sido procedido em conta de resultado ou diretamente à conta de lucros acumulados.

Esse acórdão é no sentido de que a sociedade, por alguma razão, nos exercícios anteriores, teve limite para a contabilização de juros sobre capital com base em lucro do exercício ou acumulado, mas não fez o pagamento ou créditos de juros sobre capital próprio, então, resolveu fazer. Assim, pode contabilizar valores acima do limite desse exercício.

Art. 347. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º).

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 78).

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto na forma prevista no art. 668 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

O diploma legal determina, como condição para a dedutibilidade das despesas com juros sobre capital próprio, o pagamento ou crédito dos juros sobre capital. Assim, fica claro que, independentemente de qual a competência daqueles juros que estão sendo pagos ou creditados, desde que se obedeça ao limite estabelecido de 50% do lucro do exercício ou ao somatório: das reservas de lucros e lucros acumulados, essa despesa será dedutível da base de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A resposta à segunda indagação não está muito explícita na lei. Como também ainda não existe acórdão sobre o assunto, a aplicação do procedimento a ser comentado a seguir trata de um planejamento bastante agressivo, que pode ser motivo de discussão judicial. Trata-se do seguinte:

Na análise do diploma legal que trata dos juros sobre o capital próprio, este determina o limite para pagamento ou crédito da referida despesa, e que o cálculo será de acordo com a variação da TJLP, ou seja, o limite fica restrito à existência de lucro.

Assim, pode-se concluir que os juros podem ser contabilizados de acordo com a variação da TJLP, mas a dedutibilidade dessa despesa fica condicionada ao limite estabelecido pelo legislador. Dessa forma, nada impede que os juros sejam calculados e contabilizados como um passivo, ou seja, a pagar, e na apuração do lucro real sejam adicionados para eliminar o reconhecimento dessa despesa.

Os valores adicionados ao lucro para fim de determinação do lucro real serão controlados na parte B do LALUR, e o contribuinte que tiver o limite de lucro suficiente faz a exclusão do resultado contábil para determinar o lucro real.

Para um melhor entendimento, veja-se o seguinte exemplo:

	2004	2005	2006
Capital social	8.000.000	8.000.000	8.000.000
Reservas de lucros	3.000.000	3.000.000	3.000.000
Lucro ou prejuízos acumulados	(1.000.000)	(1.500.000)	(3.500.000)
Total do PL	10.000.000	9.500.000	7.500.000
Resultado do exercício	(500.000)	(2.000.000)	4.000.000
Limite para pagamentos de juros	0	0	2.000.000
Variação da TJLP	10%	10%	10%
Juros sobre capital próprio	1.000.000	950.000	750.000
Resultado após os juros	(1.500.000)	(2.950.000)	3.250.000

Os lançamentos contábeis são os seguintes:

Em 2004

Débito: Despesas financeiras (juros sobre capital próprio)

Crédito: Provisão de Juros a pagar

Histórico R\$ 1.000.000,00

Em 2005

Débito: Despesas financeiras (juros sobre capital próprio)

Crédito: Provisão de Juros a pagar

Histórico R\$ 950.000,00

Em 2006

Débito: Despesas financeiras (juros sobre capital próprio)

Crédito: Provisão de Juros a pagar

Histórico R\$ 750.000,00

No Livro de apuração do Lucro Real (LALUR), deve ser dado o seguinte tratamento:

Em 2004

Parte A

Prejuízo do exercício R\$ (1.500.000)

Adições

Provisão de juros sobre capital próprio R\$ 1.000.000

Prejuízo fiscal R\$ (500.000)

Parte B

PARTE B – Controle de valores que constituirão ajuste do Lucro Líquido de Períodos Futuros					
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	D/C
31/12/2004	Prov. juros s/capital próprio		1.000.000	1.000.000	C

Em 2005

Parte A

Prejuízo do exercício R\$ (2.950.000)

Adições

Provisão de juros sobre capital próprio R\$ 950.000

Prejuízo fiscal R\$ (2.000.000)

Parte B

PARTE B – Controle de valores que constituirão ajuste do Lucro Líquido de Períodos Futuros					
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	D/C
31/12/2004	Prov. juros s/capital próprio		1.000.000	1.000.000	C
31/12/2005	Prov. juros s/capital próprio		950.000	1.950.000	C

Em 2006

Antes de se fazer a apuração do lucro real, deve ser explicado o seguinte: o lucro do exercício antes da contabilização dos juros era de R\$ 4.000.000, portanto o limite para pagamento de juros é de R\$ 2.000.000, sendo que foram pagos R\$ 750.000, referentes aos juros apurados em 2006. Assim, ainda podem-se pagar ou creditar R\$ 1.250.000.

Parte A

Lucro do exercício R\$ 3.250.000

Exclusões

Juros sobre capital próprio de exercícios anteriores pagos R\$ 1.250.000

Lucro real antes da compensação de prejuízos fiscais R\$ 2.000.000

Limite de compensação de prejuízos fiscais (2.000.000 × 30%)

Compensação de prejuízos fiscais R\$ (600.000)

Lucro Real R\$ 1.400.000

Parte B

PARTE B – Controle de valores que constituirão ajuste do Lucro Líquido de Períodos Futuros					
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	D/C
31/12/2004	Prov. juros s/capital próprio		1.000.000	1.000.000	C
31/12/2005	Prov. juros s/capital próprio		950.000	1.950.000	C
31/12/2006	Pagos juros s/capital próprio	1.250.000		700.000	C

Com esse procedimento, a pessoa jurídica reduz a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em R\$ 1.250.000, o que representa uma economia de R\$ 425.000, assim demonstrada:

A – Redução	R\$ 1.250.000
B – Imposto de Renda ($A \times 15\%$)	R\$ 187.500
C – Adicional ($A \times 10\%$)	R\$ 125.000
D – Contribuição Social sobre o lucro ($A \times 9\%$)	R\$ 112.500
E – Economia ($B + C + D$)	R\$ 425.000

Com relação à terceira e última indagação, a resposta é não, porque a correção não tem Imposto de Renda. Já no caso dos juros sobre capital próprio, existe a incidência de 15% de Imposto de Renda Retido na Fonte.

Para que o leitor tenha uma ideia clara, é necessário voltar ao exemplo segundo o qual o contribuinte fez a opção pela aplicação no mercado financeiro em vez de constituir uma sociedade e produzir riquezas.

A – Valor aplicado	R\$ 1.000.000
B – Atualização monetária	R\$ 200.000
C – Base de cálculo dos juros ($A + B$)	R\$ 1.200.000
D – Juros ($C \times 4,1667\%$)	R\$ 50.000
E – Imposto de Renda ($D \times 15\%$)	R\$ 7.500

Essa é a demonstração mais clara de que os juros sobre capital não substituem a correção monetária, porque, na aplicação, o contribuinte recebe da instituição a atualização monetária sem pagar Imposto de Renda.

Dessa forma, além dos juros sobre capital próprio, o contribuinte ainda pode, por via judicial, pleitear o direito de reconhecer a despesa de correção monetária.

Ainda sobre juros sobre capital próprio, quando a pessoa jurídica fizer o crédito em conta-corrente, pode ser feito o contrato de mútuo, no qual a empresa remunera o sócio, com a atualização monetária mais juros de 1% ao mês. As vantagens seriam as seguintes:

- a) a provisão que a empresa faz mensalmente, referente à atualização, e os juros serão dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro;
- b) o sócio ou acionista só pagará imposto sobre os juros e quando receber esse rendimento. Portanto, com relação aos juros, existe uma postergação do imposto;
- c) caso a pessoa jurídica tenha lucro superior a R\$ 240.000 no ano, pagará sobre o excedente 34% (15% IR + 10% AD + 9% CSLL). Portanto, vai reduzir a tributação no mesmo percentual. Já para o contribuinte, além de pagar somente sobre os juros, a tributação será de 15%.

10

Depreciação

10.1

Comentários gerais

A sociedade, ao final de cada período, apura o resultado contábil e fiscal. A depreciação é a despesa com relação ao desgaste dos bens do imobilizado, os quais devem ser reconhecidos de acordo com a vida útil de cada grupo de bens. Assim, as máquinas devem ser depreciadas em dez anos, portanto, a taxa de depreciação anual será de 10%. Assim, já existe definição das taxas para cada grupo.

O contribuinte tem que estar atento à depreciação para fins fiscais, pois existem muitos benefícios através da aceleração da depreciação. Atualmente, são vários, conforme a seguir comentado.

10.2

Das taxas

Quando se trata de depreciação com relação ao Imposto de Renda, é muito importante verificar as taxas autorizadas pela Receita Federal do Brasil, pois existem casos com taxas bem diferentes.

Dessa forma, a aplicação da taxa de depreciação, conforme autorização, às vezes, faz diferença. Para tanto, a seguir foram extraídas do sítio da Receita Federal do Brasil algumas taxas, de acordo com a Instrução Normativa nº 162/1998. Os casos a seguir mencionados são aqueles que chamam mais a atenção. Caso o leitor tenha interesse em saber de outros bens, deve consultar a instrução normativa mencionada.

Referência NCM	Bens	Prazo de vida útil (anos)	Taxa anual de depreciação
Capítulo 1	Animais vivos		
0101	Animais vivos das espécies cavalar, asinina e muar	5	20%

0102	Animais vivos da espécie bovina	5	20%
0103	Animais vivos da espécie suína	5	20%
0104	Animais vivos das espécies ovina e caprina	5	20%
0105	Galos, galinhas, patos, gansos, perus, peruas e galinhas-d'angola (pintadas), das espécies domésticas, vivos	2	50%
Capítulo 39	Obras de plásticos		
3923	Artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos		
3923.10	Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes	5	20%
3923.30	Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes	5	20%
3923.90	Outros vasilhames	5	20%
3926	Outras obras de plásticos e obras de outras matérias das posições 3901 a 3914		
3926.90	Correias de transmissão e correias transportadoras	2	50%
3926.90	Artigos de laboratório ou de farmácia	5	20%
Capítulo 40	Obras de borracha		
4010	Correias transportadoras ou de transmissão, de borracha vulcanizada	2	50%
Capítulo 42	Obras de couro		
4204	Correias transportadoras ou correias de transmissão	2	50%
Capítulo 44	Obras de madeira		
4415	Caixotes, caixas, engradados, barricas e embalagens semelhantes, de madeira; carretéis para cabos, de madeira; paletes simples, paletes-caixas e outros estrados para	5	20%

	carga, de madeira; taipais de paletes, de madeira		
4416	Barris, cubas, balsas, dornas, selhas e outras obras de tanoeiro	5	20%
Capítulo 57	Tapetes e outros revestimentos para pavimentos, de matérias têxteis	5	20%
Capítulo 63	Outros artefatos têxteis confeccionados		
6303	Cortinados, cortinas e estores; sanefas e artigos semelhantes para camas para uso em hotéis e hospitais	5	20%
6305	Sacos de quaisquer dimensões, para embalagem	5	20%
6306	Encerados e toldos; tendas; velas para embarcações, para pranchas a vela ou para carros a vela; artigos para acampamento	4	25%
Capítulo 69	Produtos cerâmicos		
6909	Aparelhos e artefatos para usos químicos ou para outros usos técnicos, de cerâmica; alguidares, gamelas e outros recipientes semelhantes para usos rurais, de cerâmica; bilhas e outras vasilhas próprias para transporte ou embalagem, de cerâmica	5	20%
Capítulo 70	Obras de vidro		
7010	Garrações, garrafas, frascos, boiões, vasos, embalagens tubulares, ampolas e outros recipientes, de vidro, próprios para transporte ou embalagem; boiões de vidro para conserva	5	20%
Capítulo 82	Ferramentas		
8201	Pás, alviões, picaretas, enxadas, sachos, forcados e forquilhas, ancinhos e raspadeiras; machados, podões e ferramentas semelhantes com gume; tesouras de podar de todos os tipos; foices e foicinhas, facas para	5	20%

	feno ou para palha, tesouras para sebes, cunhas e outras ferramentas manuais para agricultura, horticultura ou silvicultura		
8202	Serras manuais; folhas de serras de todos os tipos (incluídas as fresas-serras e as folhas não dentadas para serrar)	5	20%
8203	Limas, grosas, alicates (mesmo cortantes), tenazes, pinças, cisalhas para metais, corta-tubos, corta-pinos, saca-bocados e ferramentas semelhantes, manuais		
8203.20	Alicates (mesmo cortantes), tenazes, pinças e ferramentas semelhantes	5	20%
8203.30	Cisalhas para metais e ferramentas semelhantes	5	20%
8203.40	Corta-tubos, corta-pinos, saca-bocados e ferramentas semelhantes	5	20%
8204	Chaves de porcas, manuais (incluídas as chaves dinamométricas); chaves de caixa intercambiáveis, mesmo com cabos	5	20%
8205	Ferramentas manuais (incluídos os corta-vidros) não especificadas nem compreendidas em outras posições, lamparinas ou lâmpadas de soldar (maçaricos) e semelhantes; tornos de apertar, sargentos e semelhantes, exceto os acessórios ou partes de máquinas-ferramentas; bigornas; forjas-portáteis; mós com armação, manuais ou de pedal	5	20%
8206	Ferramentas de pelo menos duas das posições 8202 a 8205	5	20%
8429	<i>Bulldozers, angledozers</i> , niveladores, raspo-transportadores (<i>scrapers</i>), pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores, autopropulsores	4	25%

8471	Máquinas automáticas para processamento de dados e suas unidades; leitores magnéticos ou ópticos, máquinas para registrar dados em suporte sob forma codificada e máquinas para processamento desses dados, não especificadas nem compreendidas em outras posições	5	20%
8524.3	Discos para sistemas de leitura por raio <i>laser</i>	3	33,3%
8524.40	Fitas magnéticas para reprodução de fenômenos diferentes do som e da imagem	3	33,3%
8524.5	Outras fitas magnéticas	3	33,3%
8524.60	Cartões magnéticos	3	33,3%
8525	Aparelhos transmissores (emissores) para radiotelefonia, radiotelegrafia, radiodifusão ou televisão, mesmo incorporando um aparelho de recepção ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som; câmeras de televisão; câmeras de vídeo de imagens fixas e outras câmeras (<i>camcorders</i>)	5	20%
8526	Aparelhos de radiodetecção e de radiossondagem (radar), aparelhos de radionavegação e aparelhos de radiotelecomando	5	20%
8527	Aparelhos receptores para radiotelefonia, radiotelegrafia ou radiodifusão, exceto de uso doméstico	5	20%
8701	Tratores (exceto os carros-tratores da posição 8709)	4	25%
8702	Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista	4	25%
8703	Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 8702), incluídos os veículos de uso misto	5	20%

	(<i>station wagons</i>) e os automóveis de corrida		
8704	Veículos automóveis para transporte de mercadorias	4	25%
8705	Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo: autossocorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndios, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias	4	25%
8711	Motocicletas (incluídos os ciclomotores) e outros ciclos equipados com motor auxiliar, mesmo com carro lateral; carros laterais	4	25%
8716	Reboques e semirreboques, para quaisquer veículos; outros veículos não autopropulsores	5	20%
Capítulo 88	Aeronaves e aparelhos espaciais		
8901	Transatlânticos, barcos de cruzeiro, <i>ferry-boats</i> , cargueiros, chatas e embarcações semelhantes, para o transporte de pessoas ou de mercadorias	20	5%
8902	Barcos de pesca; navios-fábricas e outras embarcações para o tratamento ou conservação de produtos da pesca	20	5%
8903	lates e outros barcos e embarcações de recreio ou de esporte; barcos a remos e canoas		
8903.10	Barcos infláveis	5	20%

Relação de taxa de depreciação, conforme Instrução Normativa 130/1999.

Referência NCM	Bens	Prazo de vida útil (anos)	Taxa anual de depreciação
Capítulo 59	Tecidos impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados; artigos para usos técnicos de matérias têxteis		
5910.00	Correias transportadoras ou de transmissão, de matérias têxteis, mesmo impregnadas, revestidas ou recobertas, de plástico, ou estratificadas com plástico ou reforçadas com metal ou com outras matérias	2	50%
8207	Ferramentas intercambiáveis para ferramentas manuais, mesmo mecânicas, ou para máquinas-ferramentas (por exemplo: de embutir, estampar, puncionar, roscar, furar, mandrilar, brochar, fresar, torneiar, aparafusar), incluídas as fieiras de estiragem ou de extrusão, para metais, e as ferramentas de perfuração ou de sondagem		
8207.30	Ferramentas de embutir, de estampar ou de puncionar	5	20%
8483	Árvores (veios) de transmissão [incluídas as árvores de excêntricos (cames) e virabrequins (cambotas)] e manivelas; mancais (chumaceiras) e “bronzes”; engrenagens e rodas de fricção; eixos de esferas ou de roletes; redutores, multiplicadores, caixas de transmissão e variadores de velocidade, incluídos os conversores de torque (binários); volantes e polias, incluídas as polias para cadernais; embreagens e dispositivos de acoplamento, incluídas as juntas de articulação		
8483.40	Caixas de transmissão, redutores, multiplicadores e variadores de velocidade,	10	10%

	incluídos os conversores de torque (binários)		
8531	Aparelhos elétricos de sinalização acústica ou visual (por exemplo: campainhas, sirenas, quadros indicadores, aparelhos de alarme para proteção contra roubo ou incêndio), exceto os das posições 8512 ou 8530		
8531.20	Painéis indicadores com dispositivos de cristais líquidos (lcd) ou de diodos emissores de luz (led), próprios para anúncios publicitários	5	20%
9014	Bússolas, incluídas as agulhas de marear, outros instrumentos e aparelhos de navegação		

A depreciação que representa o desgaste do bem por uso ou obsolescência é dedutível da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro do contribuinte que suporta o encargo econômico, como proprietário, posse ou uso do bem, conforme determina o artigo 305, § 1º, do RIR/1999:

Art. 305. Poderá ser computado como custos ou encargos, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

Assim, a despesa de depreciação é dedutível da base do Imposto de Renda do contribuinte que utiliza o bem em sua produção e suporta esse encargo.

As quotas de depreciação serão dedutíveis a partir do momento em que o bem é instalado, sem que o saldo de depreciação acumulado ultrapasse o valor do bem.

É condição necessária para que a depreciação seja dedutível da base de cálculo do Imposto de Renda que o bem esteja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens. Assim, no caso dos bens utilizados pelos sócios da sociedade, a depreciação não é dedutível. Referida matéria está regulamentada no § 5º do artigo 305 do RIR/1999, com a seguinte redação:

§ 5º Somente será permitida a depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Além da aplicação das taxas corretas, o contribuinte deve observar os benefícios fiscais com relação acelerada sem considerar o desgaste dos bens.

10.3

Depreciação acelerada

Além da possibilidade da depreciação com as taxas normais, existe a possibilidade de o contribuinte fazer a depreciação acelerada, que pode ser de duas espécies, quais sejam:

- a) a reconhecida e registrada contabilmente, relativa à diminuição acelerada do valor dos bens móveis, resultante do desgaste pelo uso em regime de operação superior ao normal, calculada com base no número de horas diárias de operação, e para a qual a legislação fiscal, igualmente, acata a sua dedutibilidade (RIR/1999, art. 312);
- b) a relativa à depreciação acelerada incentivada, considerada como benefício fiscal e reconhecida, apenas, pela legislação tributária para fins da apuração do lucro real, sendo registrada no LALUR, sem qualquer lançamento contábil (RIR/1999, art. 313).

Consoante o artigo 312 do RIR/1999, a depreciação acelerada não incentivada será de acordo com as horas trabalhadas. Assim, seguem as taxas abaixo definidas:

- a) 1,0 – para um turno de 8 horas de operação;
- b) 1,5 – para dois turnos de 8 horas de operação;
- c) 2,0 – para três turnos de 8 horas de operação.

Diante do exposto, pode-se concluir que, de acordo com a letra (c), o bem que é depreciado, com uma taxa de 10% ao ano, passa a ser depreciado em 20% ao ano.

É vedada a aplicação das duas espécies de depreciação acelerada conjuntamente sobre bens do ativo imobilizado.

Lembra-se ainda que a depreciação acumulada em qualquer caso não pode ultrapassar o custo de aquisição do bem registrado contabilmente.

O contribuinte que adotar a depreciação acelerada pode, a qualquer tempo, ser solicitado pela Receita Federal do Brasil para comprovar que realmente o bem esteve em operação, o que pode ser provado com base em folha de pagamento, operadores diários para um mesmo equipamento, produção com relação à capacidade produtiva etc.

Quanto à depreciação acelerada, em função de incentivo fiscal, o cálculo será de acordo com os limites e condições estabelecidos na lei que institui o benefício. Assim, pode-se comentar:

10.4

Atividade rural

Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição (MP nº 2.159-70, de 2001, art. 6º; e RIR/1999, art. 314).

10.5

Dos procedimentos com as depreciações incentivadas

É comum existirem despesas para as quais o Fisco autoriza a antecipação da dedução do lucro real. Toma-se como exemplo a depreciação acelerada dos bens adquiridos pelas empresas que desenvolvem atividade rural, exceto a terra nua.

Nos casos em que existe a antecipação fiscal da despesa, mas comercialmente ou societariamente deve ser reconhecida pelo regime de competência, devem ser adotados os seguintes procedimentos:

- a) quando da exclusão da despesa do lucro líquido para determinação do real (base de cálculo do Imposto de Renda), a exclusão é registrada evidentemente na parte A do LALUR, e registrada também na parte B;
- b) quando da contabilização da despesa de depreciação nos anos seguintes, deve ser adicionado o valor dessa despesa ao lucro líquido para excluir o efeito da contabilização da depreciação como despesa e o mesmo valor baixado na parte B do LALUR.

Exemplo: Uma empresa que explora a atividade rural comprou, em dezembro de 1999, um trator pelo preço de R\$ 100.000,00. Nesse ano, após todas as exclusões, apresentou um lucro de R\$ 500.000,00 e, no mesmo ano, não foi contabilizada despesa de depreciação referente ao bem. Considerando as informações seguintes, pode-se demonstrar como ficará o LALUR:

- a) em 2000, o lucro contábil será de R\$ 100.000,00, já deduzido da depreciação do bem que já foi totalmente depreciado fiscalmente o valor de R\$ 25.000,00;
- b) em 2001, apresentou prejuízo contábil de R\$ 10.000,00, já deduzido da depreciação do bem que já foi totalmente depreciado fiscalmente o valor de R\$ 25.000,00;

c) em 2002, apresentou prejuízo contábil de R\$ 30.000,00, já deduzido da depreciação do bem que já foi totalmente depreciado fiscalmente o valor de R\$ 25.000,00.

LALUR

PARTE A – Registro dos ajustes do Lucro Líquido do Exercício								
DATA		HISTÓRICO			ADIÇÕES	EXCLUSÕES		
31/12/1999		Lucro líquido do exercício		500.000,00				
31/12/1999		Depreciação incentivada				100.000,00		
31/12/1999		Lucro real		400.000,00				
31/12/2000		Lucro líquido do exercício		100.000,00	25.000,00			
31/12/2000		Depreciação incentivada						
31/12/2000		Lucro real		125.000,00				
31/12/2001		Prejuízo do exercício		(10.000,00)				
31/12/2001		Depreciação incentivada			25.000,00			
31/12/2001		Lucro real		15.000,00				
31/12/2002		Prejuízo do exercício		(30.000,00)				
31/02/2002		Depreciação incentivada			25.000,00			
31/02/2002		Prejuízo fiscal		5.000,00				
PARTE B – Controle de valores que constituirão ajuste do lucro líquido de exercícios futuros								
CONTA:				Depreciação incentivada				
Data do lançamento	Histórico	Para efeito de correção monetária			Controle de valores			
		Mês de Referência	Valor a Corrigir	Coef.	Débitos	Créditos	Saldo	
							R\$	D/C

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
31/12/1999	Depreciação o incentivada	12/99			100.00 0		100.00 0	D
31/12/2000	Despesa deprec. incent.	12/00				25.000	75.000	D
31/12/2001	Despesa deprec. incent.	12/01				25.000	50.000	D
31/12/2002	Despesa deprec. incent.	12/02				25.000	25.000	D

10.6

Dos incentivos à inovação tecnológica

Como incentivo para o aumento da competitividade dos produtos brasileiros através da melhoria da qualidade e do aumento de produção, o artigo 17 da Lei nº 11.196/2005 institui o benefício fiscal da depreciação acelerada dos bens novos adquiridos para utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Além da depreciação acelerada, o contribuinte pode considerar a depreciação referente ao desgaste do bem como despesa operacional no próprio exercício de dispêndio que seria classificado no ativo permanente.

Para um melhor entendimento e análise do leitor, a seguir estão transcritos de forma literal os incisos III e IV do referido diploma legal.

III – depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por 2 (dois), sem prejuízo da depreciação normal das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ;

IV – amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica,

classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ.

Para efeito do dispositivo legal, será considerada inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique em melhorias incrementadoras e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando em maior competitividade no mercado.

10.7

Dos incentivos às microrregiões nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam

Consoante o artigo 31 da Lei nº 11.196/2005, as pessoas jurídicas com sede na região beneficiada pelos incentivos fiscais para desenvolvimento da região de atuação das extintas Sudene e Sudam, que adquirirem bens a partir do ano-calendário de 2006 até 31 de dezembro de 2013, que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, terão direito:

- I – a depreciação acelerada incentivada, que consiste na depreciação integral, no próprio ano da aquisição para efeito de cálculo do imposto sobre a renda;
- II – a desconto, no prazo de 12 (doze) meses contado da aquisição, dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins de que tratam na hipótese de aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, relacionados em regulamento, destinados à incorporação ao seu ativo imobilizado.

Importante lembrar que essa mesma lei, através do artigo 35, instituiu um benefício fiscal com relação à contribuição social sobre o lucro, ou seja, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá utilizar crédito relativo à referida contribuição à razão de 25% sobre a depreciação contábil de máquinas e aparelhos, instrumentos e equipamento, novos, relacionados em regulamento, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2006, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

Os procedimentos com relação à depreciação incentivada de acordo com o artigo 313 do RIR/1999 são os seguintes:

- a) na escrituração comercial será registrado o encargo de depreciação normal, calculado pela aplicação da taxa usualmente admitida;
- b) a quota de depreciação acelerada incentivada, correspondente ao benefício fiscal, constituirá exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real, devendo

ser escriturada diretamente, como exclusão na parte A e controle na parte B no LALUR;

c) o total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem registrado contabilmente;

d) a partir do período de apuração em que a soma da depreciação contábil mais a depreciação acelerada incentivada atingirem a importância total do bem registrado contabilmente, item (c) anterior, o valor da depreciação normal, registrado na escrituração comercial, que continuar a ser reconhecido contabilmente, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real, com a concomitante baixa desse valor na conta de controle da parte B do LALUR.

Conforme pronunciamento do Comitê de Pronunciamento de Contábeis CPC nº 1, a partir de 2008 as pessoas jurídicas devem fazer o teste de recuperabilidade do ativo imobilizado e no intangível, assim ajustar os valores da depreciação com base na análise da vida útil real do bem. O referido ajuste tem efeito no resultado da empresa, podendo ter efeitos fiscais nos anos de 2008 e 2009, caso o contribuinte não tenha feito a opção pelo Regime Tributário de Transição (RTT), conforme comentário no capítulo sobre a aplicação das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009.

Com relação aos ajustes a serem realizados a partir do ano-base de 2010, não terá efeito fiscal direto, pois os lançamentos reduzindo o resultado serão eliminados com o RTT, sendo que a opção é somente para os anos de 2008 e 2009, já que para os períodos seguintes todas as pessoas jurídicas estão obrigadas ao regime de transição.

Ocorre que terão efeitos indiretos, pois poderá reduzir ou aumentar a base de cálculo dos juros sobre o capital próprio; deve a empresa fazer uma análise prévia antes de fazer os referidos ajustes.

Com base no exposto, para os exercícios de 2008 e 2009, era importante essa análise na época da opção ou não pelo Regime Tributário de Transição (RTT), para os anos seguintes, enquanto não forem regulamentados pelas autoridades, esses ajustes não terão efeitos fiscais, pois o referido regime passa a ser obrigatório.

11

Leasing Back

Como já comentado, planejamento tributário é a redução de tributos, como também pode ser postergação. O que o leitor pode estar se perguntando é: qual o sentido no planejamento tributário da postergação do pagamento do tributo?

Com efeito, com a postergação do imposto, o contribuinte pode aplicar o valor correspondente ao imposto postergado e obter rendimentos sobre essa aplicação. Mas o importante é resolver a situação hoje e, posteriormente, o profissional deve ir em busca de outras alternativas.

Assim, quando se fala em planejamento tributário, o contribuinte deve ficar atento às situações nas quais possa reduzir o recolhimento ou postergar qualquer tributo. Assim, sempre que possível, deve antecipar o reconhecimento como despesas de valores que são registrados no imobilizado.

Um exemplo comum são as edificações que serão transferidas como despesa de depreciação para o resultado ao longo de 25 anos, o que é muito tempo. Assim, é uma forma de antecipar essa depreciação, ou seja, é o *leasing back*, cujos procedimentos serão explicados agora.

Além dos valores que são registrados como edificação, que podem estar relacionados com a sede da sociedade, existe também o terreno que está registrado no imobilizado e que não vai ser depreciado, porque não existe desgaste.

Com relação ao terreno, a Receita Federal do Brasil não aceita sua depreciação.

No *leasing back*, a pessoa jurídica vende a sua sede para uma instituição financeira e no mesmo ato faz um arrendamento mercantil do referido bem, que pode representar várias vantagens em um planejamento tributário, tais como:

- muitas vezes, a empresa está captando recurso a curto prazo com taxas de juros elevadas, quando poderia fazer um *leasing back*, sendo que com esta modalidade de captação de recursos normalmente as taxas de juros são mais baixas;
- enquanto o bem imóvel referente à edificação será depreciado em 4%, e o terreno não sofrerá nenhuma depreciação, se a empresa faz uma operação dessa natureza no prazo de anos, poderá contabilizar a despesa do valor desse bem no referido prazo;
- redução da carga tributária acumulada com redução nas despesas financeiras.

Exemplo: A empresa B tem sua sede no imóvel que está composto da seguinte forma:

Edificação	R\$ 400.000
Terreno	R\$ 1.000.000
Total da sede	R\$ 1.400.000

Despesa de depreciação anual = $400.000,00 \times 4\% = 16.000,00$

Despesa do *leasing back* anual = $1.400.000 \div 24 = 58.333,33 \times 12 = 700.000,00$

Diferença da despesa = $700.000,00 - 16.000,00 = 684.000,00$

Economia anual = $684.000,00 \times 34\% = 232.560,00$

A tributação do resultado das pessoas jurídicas com a alíquota de 34% é quando o lucro anual é superior a R\$ 240.000,00, ou seja, 25% IRPJ e 9% CSLL.

No planejamento tributário, o técnico tem que estar sintonizado com as perspectivas de negócio do contribuinte para quem está fazendo o trabalho.

Analisando a situação atual de uma empresa, a mesma apresenta um prejuízo grande para um determinado período. Só que para o(s) próximo(s), apresenta um cenário com expectativa de grande lucro, então a preocupação deve ser com relação ao período em que vai dar lucro, mas, às vezes, a alternativa está no ano do prejuízo.

Assim, está registrada no imobilizado da empresa uma sede, pelo valor contábil de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), sendo R\$ 100.000,00 (cem mil reais) do terreno e R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) de edificações. Ocorre que o preço de mercado da referida sede é de R\$ 3.300.000,00 (três milhões e trezentos mil reais).

Com base nessas informações, é possível analisar a situação da empresa com relação aos resultados projetados para o exercício corrente e o seguinte.

	Exercício corrente	Próximo exercício	Total dos tributos
Receitas de vendas de produtos	5.000.000	10.000.000	
Menos: Impostos	500.000	1.000.000	
Receita líquida	4.500.000	9.000.000	
Custo produtos vendidos	4.000.000	5.000.000	
Lucro Bruto	500.000	4.000.000	
Despesas operacionais	4.000.000	2.000.000	
Despesas c/vendas	500.000	500.000	

Despesas administrativas	2.000.000	1.500.000	
Despesas financeiras	1.500.000	500.000	
Receitas financeiras	0	(500.000)	
Lucro (prejuízo) operacional	(3.500.000)	2.000.000	
Resultado antes do IRPJ e CSLL	(3.500.000)	2.000.000	
Compensação de prejuízos		(600.000)	
BC do IRPJ e CSLL	(3.500.000)	1.400.000	
IRJP e AD		326.000	
CSLL		126.000	452.000

A compensação de prejuízos fiscais na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social é limitada a 30% do lucro do exercício no qual está sendo feita a compensação.

Assim, com base nessa informação, tem-se a base de cálculo (BC) do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro no montante de R\$ 1.400.000, e o cálculo será como demonstrado a seguir:

A – Base de cálculo (BC) do IRPJ	R\$ 1.400.000
B – IRPJ ($A \times 15\%$)	R\$ 210.000
C – Adicional ($A - 240.000 \times 10\%$)	R\$ 116.000
D – CSLL ($A \times 9\%$)	R\$ 126.000
E – Total de impostos (B + C + D)	R\$ 452.000

Nesse caso, o responsável pelo planejamento tributário orienta a administração a fazer um *leasing back* da sede da empresa. Dessa forma, é feita a operação, qual seja, a instituição financeira compra o imóvel por R\$ 3.300.000. Assim, gera resultado positivo não operacional no montante de R\$ 3.000.000. O prazo de pagamento do *leasing* é 24 (vinte e quatro) meses, a partir de janeiro do ano seguinte.

Para facilitar o entendimento, esqueçam-se dos encargos que recaíram sobre a operação do *leasing*, e passem a trabalhar apenas com o principal.

Então, uma dívida de R\$ 3.000.000, para ser paga no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, gera uma prestação de R\$ 125.000,00.

Assim, no ano seguinte, serão pagas 12 parcelas no valor de R\$ 125.000,00 cada, o que implica que será pago o total de R\$ 1.500.000,00.

O leitor deve estar questionando-se sobre os encargos. Na verdade, são duas situações: na primeira, a empresa pode estar captando recurso no mercado com uma taxa alta em função de operação sem garantia real. Na segunda situação, ainda que a empresa esteja capitalizada, pode investir esse recurso com rendimentos superiores ou iguais.

Voltando ao planejamento tributário, será feita agora uma nova demonstração com os fatos novos.

	Exercício corrente	Próximo exercício	Total dos tributos
Receitas de vendas de produtos	5.000.000	10.000.000	
Menos: Impostos	500.000	1.000.000	
Receita líquida	4.500.000	9.000.000	
Custo produtos vendidos	4.000.000	5.000.000	
Lucro Bruto	500.000	4.000.000	
Despesas operacionais	4.000.000	3.500.000	
Despesas c/vendas	500.000	500.000	
Despesas administrativas	2.000.000	1.500.000	
Despesas financeiras	1.500.000	500.000	
Despesas com <i>leasing</i>		1.500.000	
Receitas financeiras	0	(500.000)	
Lucro (prejuízo) operacional	(3.500.000)	500.000	
Resultado não operacional	3.000.000	0	
Resultado antes do IRPJ e CSLL	(500.000)	500.000	
Compensação de prejuízos		(150.000)	

BC do IRPJ e CSLL	(500.000)	350.000	
IRJP e AD		63.500	
CSLL		31.500	95.000

Assim, com base nessa informação, tem-se como base de cálculo (BC) do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro o montante de R\$ 350.000,00 e cujo cálculo será como demonstrado a seguir:

A – Base de cálculo (BC) do IRPJ	R\$ 350.000
B – IRPJ (A × 15%)	R\$ 52.500
C – Adicional (A – 240.000 × 10%)	R\$ 11.000
D – CSLL (A × 9%)	R\$ 31.500
E – Total do impostos (B + C + D)	R\$ 95.000

Pode-se verificar que, na primeira situação, o total dos tributos sobre o resultado é de R\$ 452.000, enquanto que com o *leasing back* foi somente de R\$ 95.000,00. Portanto, há uma diferença de R\$ 357.000,00.

As despesas com *leasing* são base de cálculo de crédito para o PIS e COFINS. Ocorre que nesse caso não existe esse crédito, tendo em vista que o imóvel já pertenceu à empresa, então esse direito está vedado, de acordo com o artigo 31 da Lei nº 10.865, abaixo transcrita:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º [...]

§ 2º [...]

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o *caput*, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Como o *leasing back* tem como origem a venda do bem que está no patrimônio, que posteriormente é arrendado para o vendedor, então esse arrendamento não pode gerar crédito para as contribuições para o PIS e a COFINS.

12

Crédito Presumido de IPI

As empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais terão direito ao crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Os contribuintes que exportam seus produtos, que declaram o Imposto de Renda com base no lucro real, estão sujeitos à modalidade de não cumulativo no recolhimento das contribuições para o PIS e a COFINS.

Ocorre que os créditos das referidas contribuições calculadas de acordo com a legislação vigente correspondentes às receitas de exportação podem ser compensados com qualquer tributo administrado pela Receita Federal do Brasil, ou até mesmo pedido de restituição. Portanto, perde o sentido do crédito presumido do IPI para ressarcimento das contribuições para o PIS e a COFINS.

Com efeito, as empresas produtoras e exportadoras que declaram com base no lucro presumido ou arbitrado continuam com direito ao crédito presumido de IPI, para ressarcir as referidas contribuições, pois não existe crédito nas compras do material aplicado na produção.

O crédito será calculado da seguinte forma:

Base de cálculo: *resultado da aplicação do percentual da receita exportada em relação à receita bruta;*

Alíquota: 5,37%

Exemplo: A empresa **A** obteve no mês os seguintes faturamento e compras:

Receita no mercado interno	R\$ 5.000.000
Receita no mercado externo	R\$ 5.000.000
Total das receitas	R\$ 10.000.000

$\% \text{ da receita de exportação} = \text{R\$ } 5.000.000,00 \div \text{R\$ } 10.000.000,00 = 50\%$

Total das compras de insumos = R\$ 2.000.000,00

Base de cálculo = R\$ 2.000.000,00 $\times$ 50% = R\$ 1.000.000,00

Valor do crédito = R\$ 1.000.000,00 $\times$ 5,37% = R\$ 53.700,00

Assim determina a Lei nº 9.363/1996:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as **Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991**, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Receita Federal do Brasil.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito presumido apurado na forma do § 2º do art. 2º, o ressarcimento em moeda corrente será efetuado ao estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Com relação às pessoas jurídicas que recolhem o Imposto de Renda pelo regime de lucro presumido ou arbitrado, não existe qualquer dúvida sobre o direito a esse crédito.

Com o advento da Lei nº 10.637, no crédito presumido de IPI a alíquota passou de 5,37% para 4,04%, conforme o artigo 6º, inciso I:

Art. 6º O direito ao ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP de que tratam as Leis nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e nº 10.276, de 10 de dezembro de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2º e 3º desta Lei.

Parágrafo único. Relativamente à pessoa jurídica referida no *caput*:

I – o percentual referido no § 1º do art. 2º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, será de 4,04% (quatro inteiros e quatro centésimos por cento).

Com a famigerada não cumulatividade do PIS, perde o sentido do crédito de IPI para ressarcimento da referida contribuição paga nas operações anteriores, como já comentado.

Já com relação ao contribuinte que declara o Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado, não existe qualquer dúvida: administrativamente as empresas que se enquadram na situação definida em lei podem solicitar a compensação desse crédito com qualquer tributo administrado pela Receita Federal do Brasil.

Partindo desse raciocínio lógico, realmente não há mais que se falar no direito ao crédito presumido do IPI para ressarcimento das contribuições para o PIS e a COFINS pagas nas operações anteriores, com relação às empresas que declaram seu Imposto de Renda com base no lucro real.

Isso ocorre em razão de essas empresas estarem sujeitas a não cumulatividade e, portanto, já se creditarem de forma presumida das referidas contribuições que, teoricamente, teriam sido pagas na operação anterior.

Por que teoricamente pagas? É porque a não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS é uma grande mentira, pois o que realmente ocorreu foi o aumento das alíquotas de 0,65% e 3% para 1,65% e 7,60%, referentes ao PIS e à COFINS, respectivamente. Ademais, foi instituído um crédito presumido independentemente do valor que foi pago na operação anterior.

O exemplo mais claro sobre o comentário no parágrafo anterior é que o contribuinte que declara com base no lucro presumido paga PIS e COFINS com as alíquotas 0,65% e 3%, respectivamente, mas a empresa que declara com base no lucro real, sujeita à não cumulatividade das referidas contribuições, pode se creditar com as alíquotas de 1,65% e 7,6%, para deduzir dos valores a recolher referentes a essas contribuições. Dessa forma, o crédito foi bem maior do que os valores pagos na operação anterior.

Mas, quando se trata de Direito Tributário, o princípio da legalidade é fundamental, e não há uma lei que vede o direito ao crédito, e sim uma que garante esse direito.

A Receita Federal do Brasil, através do artigo 32 da IN/SRF 419/2004, determina que as pessoas jurídicas que tenham receitas sujeitas à não cumulatividade com relação às contribuições para o PIS e a COFINS, não devem fazer jus ao crédito presumido do IPI, com relação às compras relacionadas a essas receitas:

Art. 32. A pessoa jurídica, em relação às receitas sujeitas à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma, respectivamente, do arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002, dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 30 de dezembro de 2003, e da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, não faz jus ao crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996.

Parágrafo único. Na hipótese de a pessoa jurídica auferir, concomitantemente, receitas sujeitas à incidência não cumulativa e cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, fará jus ao crédito presumido do IPI apenas em relação às receitas sujeitas à cumulatividade dessas contribuições.

Pode-se analisar essa questão sob outro prisma, ou seja, entende-se que ainda existe o direito do crédito presumido para ressarcimento do PIS e COFINS para as empresas que exportam, com a seguinte observação.

Ocorre que o artigo 94 da Lei nº 10.833/2003 revogou o artigo 6º da Lei nº 10.637/2003, e não fez qualquer comentário sobre o crédito presumido. Dessa forma, continua em plena vigência o direito ao crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/1996, mesmo para as empresas sujeitas à não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS.

A Instrução Normativa é lógica, mas não está embasada em lei, portanto sem a observância ao princípio da legalidade, pois a finalidade da mesma é regulamentar uma lei existente.

O Poder Executivo não pode legislar com base em Instrução Normativa. Assim, como não existe uma lei revogando o § 1º do artigo 2º da Lei nº 9.363/1996, e muito menos que lhe faça qualquer alteração, este continua em pleno vigor.

A lei não faz qualquer exclusão; determina apenas que faz jus ao crédito a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Assim, o contribuinte pode ingressar no Poder Judiciário pleiteando o direito do crédito presumido de IPI, para restituição do PIS e da COFINS pagos nas operações anteriores, e manter o crédito presumido, conforme as Leis nºs 10.637 e 10.833.

13

Reorganização Societária

13.1

Comentários gerais

Neste capítulo serão apresentados comentários com sugestões variadas sobre determinadas circunstâncias e vantagens na unificação de várias empresas, dentre outros.

Existem situações em que o melhor é a divisão de uma empresa em duas ou mais, porém existem outras em que não.

Assim, sempre que o profissional pretender fazer uma reorganização societária, é importante realizar várias simulações.

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

O comentário do parágrafo anterior é apenas para chamar a atenção do leitor para a possibilidade de uma autuação fiscal, apesar de entender que juridicamente é impossível prosperar o feito fiscal, tendo em vista que a autoridade fiscal é apenas aplicadora da lei, não podendo ser transferido para esta a competência para julgar.

É comum que exista uma empresa com várias outras “em sua volta”, com diversas operações entre si, dentre as quais a compra, venda, contrato de mútuo etc.

Existem aquelas que são organizadas e conseguem separar as operações de cada uma, mas existem outras em que as operações se confundem.

Tomando como referência a minha vida profissional, já encontrei valores debitados na conta bancária de uma determinada empresa do grupo referente ao pagamento da folha de pessoal de todas as empresas do grupo.

O contador considerava como entrada no caixa os valores que estavam saindo da conta banco, e contabilizava como saída do caixa o valor correspondente à folha de pagamento daquela empresa, ou seja, o saldo contábil do caixa é fictício e sempre vai estar aumentando de forma indevida.

Além do absurdo contábil, ficou exposta a referida empresa ao risco de uma autuação fiscal pela Receita Federal do Brasil, referente a Imposto de Renda e contribuição para o INSS.

Exemplificando o caso comentado acima, será feito comentário sobre a contabilização.

Foi debitado na conta movimento Banco do Brasil da empresa “A” o valor de R\$ 100.000,00 referente à folha de pagamento de todas as empresas do grupo, distribuída da seguinte forma:

Empresa	Valor Líquido Folha de Pagamento
A	25.000,00
B	25.000,00
C	25.000,00
D	25.000,00

Assim, a contabilização correta seria conforme tabela a seguir:

			Lançamento contábil	
Empresa	Histórico	Valor do lançamento	Débito	Crédito
A	Vr. débito de conta-corrente	100.000	Conta transitória	Conta banco BB
A	Pagamento salário empregados	25.000	Salário a pagar	Conta transitória
A	Pago salário da empresa B	25.000	Conta-corrente empresa B	Conta transitória
A	Pago salário da empresa C	25.000	Conta-corrente empresa C	Conta transitória
A	Pago salário da empresa D	25.000	Conta-corrente empresa D	Conta transitória
B	Pagamento salário empregados	25.000	Salário a pagar	Conta-corrente empresa A
C	Pagamento salário empregados	25.000	Salário a pagar	Conta-corrente empresa A
D	Pagamento salário empregados	25.000	Salário a pagar	Conta-corrente empresa A

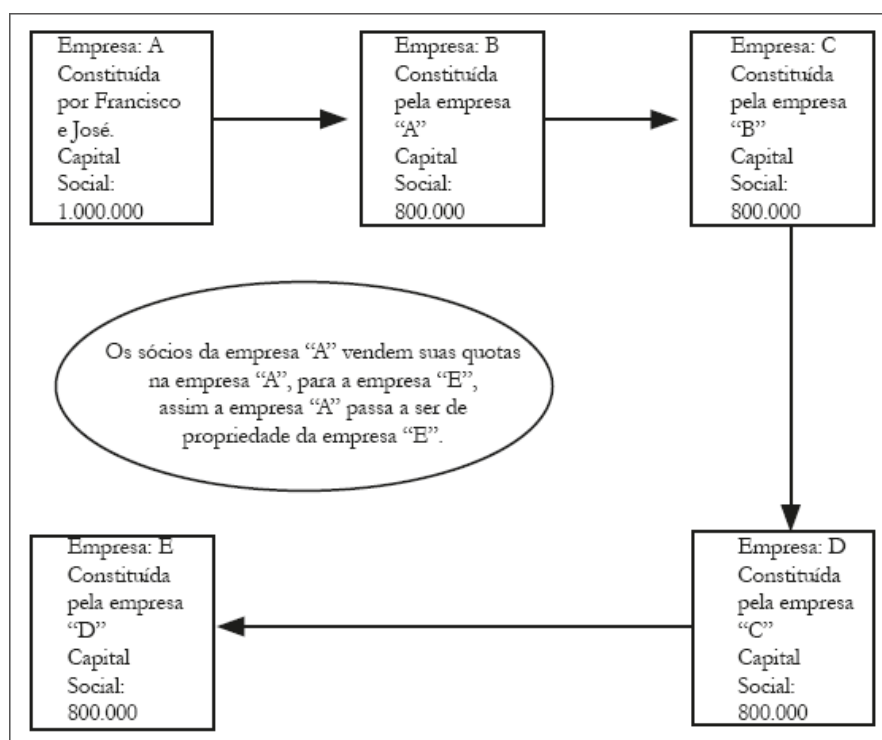
O quadro acima apresentado é a contabilização correta. Mas como comentado, no caso prático que já encontrei, o contador havia contabilizado os R\$ 100.000,00 como entrada na conta caixa da empresa “A”. Assim, ficava o saldo no caixa de R\$ 75.000,00, pois a saída seria somente de R\$ 25.000,00, sem que, na realidade, a empresa mantivesse qualquer valor no caixa.

Não serão feitos comentários sobre os riscos que essa empresa estava correndo, pois são elementares. E o objetivo desse comentário é somente demonstrar alguns riscos quando existem várias empresas “em volta” de outra.

Quando não existe a mínima organização com a finalidade de separar as operações das empresas, não é recomendável a existência de mais de uma empresa, para evitar problemas fiscais, pois planejamento tributário também é preventivo, tendo em vista que uma autuação pode gerar grandes prejuízos ao contribuinte.

Como se não bastasse, às vezes existe a participação recíproca, o que não é permitido pela legislação societária, o que já é um problema societário e não tributário.

Mas para que o leitor possa entender melhor, a fim de que na elaboração de um planejamento tributário não venha a cometer este erro, a seguir está transcrito um caso de participação recíproca.



É fácil perceber que, na consolidação do balanço, o capital das empresas é somente de R\$ 200.000,00, pois é excluído o efeito da participação de uma empresa na outra. No caso citado acima, uma das empresas declara, com base no lucro presumido, o reconhecimento da despesa com juros sobre capital próprio, ocasionando aumento na carga tributária do grupo, conforme comentário no Capítulo 6.

A consolidação do balanço em milhares de reais pode ser assim resumida:

	Balanços individuais					Total
Empresa	A	B	C	D	E	
AC	200					200.000
AP	800	800	800	800	800	4.000
TA	1.000	800	800	800	800	4.200
PC						
PL Capital	1.000	800	800	800	800	4.200
TP	1.000	800	800	800	800	4.200

AC = Ativo Circulante

AP = Ativo Permanente

TA = Total do Ativo

PC = Passivo Circulante

PL = Patrimônio Líquido

TP = Total do Passivo

Os números apresentados nesse demonstrativo resultam em um somatório de patrimônio líquido de R\$ 4.200,00. Quem não tem habilidade em análise de balanço pode acreditar que esse grupo de empresa realmente em totalidade tem um patrimônio líquido nesse valor.

Ocorre que é necessário fazer as exclusões dos efeitos de uma empresa na outra, o que implica que sejam feitos os seguintes ajustes:

- a) devem ser eliminados os valores dos investimentos em cada uma das empresas, que têm os seguintes reflexos: (a) na empresa investidora, diminui na conta de investimento; (b) na empresa que recebeu os valores a título de capital, esse valor será excluído do patrimônio líquido;
- b) como os sócios que constituíram a empresa “A” transferiram 80% de suas participações para a empresa “E”, também deve ser eliminado o efeito da mesma forma do item (a).

Fazendo os ajustes, o balanço, em milhares de reais, ficaria conforme demonstrado a seguir:

	Total	AJUSTE					BC
Empresa		A	B	C	D	E	
AC	200						200
AP	4.000	(800)	(800)	(800)	(800)	(800)	
TA	4.200	(800)	(800)	(800)	(800)	(800)	200
PC							
PL Capital	4.200	(800)	(800)	(800)	(800)	(800)	200
TP	4.200	(800)	(800)	(800)	(800)	(800)	200

BC = Balanço Consolidado

AC = Ativo Circulante

AP = Ativo Permanente

TA = Total do Ativo

PC = Passivo Circulante

PL = Patrimônio Líquido

TP = Total do Passivo

O exemplo acima não pretende ser uma aula sobre consolidação de balanço, que é algo mais complexo. Seria necessário um livro completo sobre o assunto. Quem sabe um dia eu me atrevo a escrever sobre esse tema. Mas trata-se de um exemplo simples, para que o leitor possa entender melhor o efeito da participação recíproca disfarçada.

A participação recíproca descarada é aquela em que a empresa “A” participa no capital da “B”, e a “B” participa no capital de “A”. Para esse exemplo não cabe qualquer explicação, tampouco demonstração.

A montagem de uma estrutura societária, às vezes, pode ser com o objetivo de reduzir a carga tributária da seguinte forma:

- a) se uma das empresas tributar o seu resultado com base no lucro presumido e pagar as contribuições para o PIS e a COFINS no regime cumulativo, ou seja, pagar com as alíquotas 0,65% e 3%, respectivamente, essa empresa vende serviços ou produtos para outra empresa do grupo que está no lucro real. Assim, a que está no lucro real se credita sobre o valor da nota fiscal de compra ou prestação de serviço com as alíquotas de 1,65%, para o PIS, e 7,6%, para a COFINS;

b) aumentar os custos das empresas que estão no lucro real, dessa forma transferindo custos da empresa que está no lucro presumido para as que declaram com base no lucro real.

Atenção! No caso citado, no qual existe uma participação recíproca e que fica claro que não houve qualquer vantagem econômica nas operações, as autoridades fiscais podem entender a operação como simulação fiscal e pedir a desconsideração das personalidades jurídicas, resumindo as duas sociedades em uma única empresa.

13.2

Dificuldades

Na reorganização societária, algumas dificuldades podem surgir, o que é natural em qualquer processo de reestruturação, tais como:

- a) perda de prejuízos fiscais;
- b) transferência de créditos tributários existentes em uma empresa para outra;
- c) perda de benefícios fiscais.

Ainda existe a possibilidade da perda de prejuízos fiscais em uma reorganização societária em que seja realizada uma cisão de uma sociedade, transferindo da sociedade cindida parcial ou totalmente o seu acervo líquido para outra sociedade. Dessa forma, existirá a perda dos prejuízos fiscais na proporção da redução do patrimônio líquido da empresa cindida.

Com efeito, existem alguns benefícios fiscais em determinados Estados, cada qual com suas exigências próprias, do tipo: a empresa não pode ter o benefício se realizar operação com empresas ligadas, ou seja, em que os sócios de uma das sociedades que tenha o benefício não tenham qualquer ligação com os sócios da sociedade que realizar operações beneficiadas. Essa é apenas uma das cogitações das mais variadas exigências. Dessa forma, sempre que o profissional for realizar reorganização societária para fins de planejamento tributário, deve estar atento aos benefícios e a suas exigências.

13.3

Das perdas de prejuízos fiscais

Os eventos mais usados na reorganização societária são a cisão e a incorporação, no que pese, às vezes, não serem as melhores opções, tendo em vista a possibilidade da perda de prejuízos fiscais.

É comum no grupo de empresas em que há a existência de várias empresas em que no aspecto operacional e comercial é necessária a manutenção dessa diversidade de sociedades, tipo empresas do ramo de alimentos, comércio etc.

Muitas vezes, é possível centralizar em uma única empresa essa diversidade de atividades, embora a eliminação de algumas empresas represente economia com relação à carga tributária, com os seguintes tributos:

- a) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre lucro;
- b) IOF sobre operações de contrato de mútuo;
- c) PIS e COFINS.

Quando existe essa possibilidade de reduzir tributos através da transferência das operações de determinada(s) empresa(s) para outra, podem aparecer as dificuldades mencionadas.

O artigo 514 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR determina que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar os prejuízos fiscais. Como também no caso da cisão parcial, a empresa cindida perderá os prejuízos fiscais na proporção da parcela do patrimônio líquido cindido.

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Assim, na cisão ou incorporação, nos casos em que existem prejuízos fiscais, é necessário um planejamento para eliminar ou reduzir a perda dos prejuízos.

Exemplos:

1. Um grupo de empresas é composto por duas empresas “A” e “B”, sendo que “A” está com suas atividades paralisadas e tem registrado no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR um prejuízo fiscal de R\$ 5.000.000,00. Os administradores resolvem fazer a incorporação dessa empresa na “B”, assim o grupo perde o prejuízo fiscal em 100%.
2. A administração do mesmo grupo de empresas do item (1) resolve fazer uma cisão parcial da empresa “A”, transferindo 50% do patrimônio líquido para a empresa “B”. Dessa forma, o grupo perde 50% do prejuízo fiscal.

Outra possibilidade da perda dos prejuízos fiscais é a mudança cumulativa do controle acionário ou objeto social, conforme determina o artigo 513 do Regulamento do Imposto de Renda.

Art. 513. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido,

cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

Dessa forma, caso sejam transferidas mais de 50% das ações ou cotas da empresa “A” para outros acionistas ou cotistas, e mudem o objeto social, os prejuízos fiscais acumulados não podem mais ser compensados.

13.4

Da transferência de crédito tributário existente em uma empresa para outra

A legislação brasileira hoje é muito confusa, de modo particular com relação às contribuições para o PIS e a COFINS, desde que as autoridades passaram a dar tratamento diferenciado para produtos e não para setores da economia. Assim, a partir de 2002, são inúmeras as leis, instruções normativas e decretos, o que dificulta o acompanhamento dos benefícios fiscais que cada empresa tem.

Com efeito, existem muitas empresas que verificam ter direito a determinado benefício, do tipo tributação com alíquota zero das contribuições para o PIS e a COFINS, e, às vezes, ficam com créditos fiscais acumulados e não têm como utilizar. Desse modo, podem requerer a restituição em dinheiro, o que será comentado no Capítulo 21, mas fica a depender da morosidade das autoridades administrativas, enquanto outra empresa do grupo está pagando muito imposto. Logo, esse talvez não seja o melhor procedimento.

Com relação à transferência de créditos fiscais de uma empresa para outra, só existe uma modalidade, que será comentada no tópico sobre as sugestões. Existem algumas promessas de milagre no sentido de transferir administrativamente crédito de uma pessoa jurídica para ser compensado com tributos de outro contribuinte. Isso, do meu ponto de vista, na grande maioria é crime contra a ordem tributária.

A compensação de créditos tributários está no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, conforme segue:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal do Brasil, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o *caput* será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Receita Federal do Brasil extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I – o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II – os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

III – os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV – o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Receita Federal do Brasil – RFB;

V – o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

VI – o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Receita Federal do Brasil – RFB, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de

outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I – previstas no § 3º deste artigo;

II – em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil – RFB.

f) § 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

g) § 14. A Receita Federal do Brasil – RFB disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

Caro leitor, transcrevi o artigo na sua íntegra apesar de se tornar cansativo, mas foi com o objetivo de demonstrar que não há qualquer previsão legal para a compensação de créditos de terceiros.

Ocorre que, em 1997, a Receita Federal do Brasil, na época Secretaria da Receita Federal, editou a Instrução Normativa nº 21/1997, que, em seu artigo 15, autorizava a compensação com débitos de outro contribuinte, conforme a seguir transcrito:

Art. 15 A parcela do crédito a ser restituído ou ressarcido a um contribuinte, que exceder o total de seus débitos, inclusive os que houverem sido parcelados, poderá ser utilizada para a compensação com débitos de outro contribuinte, inclusive se parcelado.

O artigo 15 da Instrução Normativa nº 21/1997 autorizava a transferência de crédito para compensação com débitos de outro contribuinte. Porém, esta Instrução Normativa foi revogada em 2000, através da Instrução Normativa nº 41/2000.

Art. 1º É vedada à compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, com créditos de terceiros.

Parágrafo único. A vedação referida neste artigo não se aplica aos débitos consolidados no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal REFIS e do parcelamento alternativo instituídos pela Medida Provisória nº 2.004-5, de 11 de fevereiro de 2000, bem assim em relação aos pedidos de compensação

formalizados perante a Receita Federal do Brasil até o dia imediatamente anterior ao da entrada em vigor desta Instrução Normativa.

Art. 2º Fica revogado o art. 15, *caput* e parágrafos, da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997.

No artigo 1º, essa instrução veda a compensação de crédito tributário do sujeito passivo com os débitos de outro contribuinte.

No parágrafo único do artigo 1º, fica autorizada a compensação de crédito de terceiro somente com débitos de terceiro, se os referidos débitos estiverem consolidados no REFIS.

Assim, caro leitor, se depois dessa explicação, o contribuinte ainda cair no conto das compensações de débitos com créditos tributários de terceiro, é por mera opção.

Diante desse comentário, emerge uma dificuldade para transferir crédito de terceiro, embora não seja impossível, conforme se verifica nas sugestões a seguir apresentadas.

13.5

Perda de benefícios fiscais

Os benefícios fiscais são os mais variados, visto que podem ser concedidos com relação a diversos tributos, mas vou comentar somente o Imposto de Renda e o Imposto sobre Circulação de Mercadoria ou Serviços (ICMS).

Com relação ao Imposto de Renda, várias atividades econômicas que atuam na região de atuação da SUDENE e SUDAM têm o direito ao benefício da redução do Imposto de Renda, o que será comentado no Capítulo 22.

Com efeito, o benefício fiscal será concedido para uma pessoa jurídica e fica vinculado ao CNPJ. Então, no caso de uma reorganização, a Administração tem que ver quais empresas têm o benefício fiscal e, como já comentado, evitar também a perda dos prejuízos fiscais.

Quanto ao ICMS, vários Estados vêm concedendo benefícios fiscais, com redução do referido tributo ou até mesmo isenção, sendo que o benefício também é para uma determinada pessoa jurídica, e também tem que ser visto no planejamento de uma reorganização societária.

13.6

Algumas alternativas para as situações colocadas neste capítulo

A compensação de prejuízos fiscais limitada a 30% do lucro do período foi instituída pela Lei nº 8.891/1995 que, em seu artigo 42, tem a seguinte redação:

Art. 42. A partir de 1ª de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no *caput* deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

O diploma legal mencionado foi alterado pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/1995, passando assim a ter a seguinte redação:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Até a vigência das referidas leis, as compensações de prejuízos não tinham limite, ou seja, podiam ser compensados 100% do lucro, caso a empresa tivesse prejuízo fiscal suficiente.

Porém, os prejuízos fiscais tinham prazo para ser compensados, visto que, após cinco anos, acontecia a prescrição, então, não poderiam mais ser compensados.

Atualmente, consoante o parágrafo único do artigo 42 da Lei nº 8.891/1995, não existe prazo para serem compensados os prejuízos fiscais.

Com o advento das Leis nº 8.891/1995 e nº 9.065/1995, as empresas buscaram no Poder Judiciário o reconhecimento do direito de compensar, na forma anterior, ou seja, sem qualquer limite.

As alegações eram as mais variadas possíveis, entre elas, a manutenção de um direito garantido, sendo que o Poder Judiciário entendeu que a lei era constitucional, uma vez que o direito de compensar os prejuízos fiscais continuava apenas limitado ao lucro de cada período, mas ficava garantido o direito à compensação, pois a qualquer momento poderiam ser utilizados os saldos de prejuízos fiscais.

A decisão do Poder Judiciário foi firmada como base no entendimento de que o contribuinte, ao longo do tempo, o que pode acontecer em vários anos, continua com o direito de compensar os prejuízos fiscais.

A regra de compensação dos prejuízos fiscais está regulamentada no artigo 510 do Regulamento do Imposto de Renda, que unifica as duas leis, conforme transcrição a seguir:

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no *caput* não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

Assim fica claro que o contribuinte poderá fazer a compensação dos prejuízos fiscais a qualquer tempo, não existindo mais a prescrição.

Diante dos argumentos de que a legalidade da limitação para a compensação dos prejuízos fiscais é pelo fato de o contribuinte poder fazer essa compensação a qualquer tempo, passa a ser ilegal quando o contribuinte não pode mais compensar os referidos prejuízos.

Com efeito, na incorporação em que a pessoa jurídica é extinta, acaba a possibilidade de esta vir a compensar os saldos de prejuízos fiscais, uma vez que a sucessora não pode fazer essa compensação, conforme já comentado.

Antes do advento da Lei nº 11.638/2007, a operação de incorporação do acervo líquido da empresa incorporada poderia ser avaliada pelo valor contábil ou a preço de mercado, conforme determinava o § 2º do artigo 235 do Regulamento do Imposto de Renda.

Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 1º Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.

§ 2º No balanço específico de que trata o *caput* deste artigo, a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, poderá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21).

Com efeito, o artigo 226 da Lei nº 6.404/1976 foi acrescido do § 3º, através da Lei nº 11.638/2007. Referido parágrafo tem a seguinte redação:

Art. 226. [...]

§ 3º Nas operações referidas no *caput* deste artigo, realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle, os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão ou cisão serão contabilizados pelo valor de mercado.

Nos casos em que a empresa a ser incorporada tiver saldo de prejuízos, fiscais devem fazer a avaliação do acervo líquido a preço de mercado, como determina a legislação vigente, para gerar um lucro grande e fazer a compensação de 100% desse lucro, utilizando o saldo de prejuízo.

Nesse contexto, surge a indagação: qual a vantagem de transferir o acervo líquido pelo valor de mercado? É porque, quando a sucessora for realizar esses bens, a margem de lucro será pequena, portanto, pagará pouco imposto.

Saiba o leitor que o contribuinte fica sujeito a uma autuação fiscal por parte das autoridades, com relação à compensação sem observância do limite de 30% do lucro ajustado, mas com boa chance de ser vencedor, pois já existe jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuinte, conforme a seguir:

Número do Recurso: 101-122596

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do Processo: 10980.011045/99-90

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Matéria: IRPJ

Interessado(a): FAZENDA NACIONAL

Data da Sessão: 19/10/2004 09:30:00

Relator(a): José Henrique Longo

Acórdão: CSRF/01-05.100

Decisão: DPU – DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. – Fez sustentação oral do advogado da recorrente, Dr. Dicler de Assunção – OAB/PR nº 7.498. – Presente ao julgamento o Sr. Procurador da Fazenda Nacional Dr. Sérgio de Moura.

Ementa:

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% – EMPRESA

INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

Recurso provido.

Dessa forma, o contribuinte que realizar a operação de incorporação e fizer a compensação dos prejuízos fiscais com o resultado do balanço levantado para esse fim, sem observar o limite estabelecido na legislação, no caso de autuação fiscal, terá muita chance de ser vencedor ainda na esfera administrativa.

Diante do exposto, fica demonstrado que nem sempre o que é bom para uma determinada empresa é bom para outra.

Quando a dificuldade se limita apenas à possibilidade de perda dos prejuízos fiscais, fica fácil de ser resolvido, visto que a empresa sucessora vai ser aquela detentora dos prejuízos, se for o caso.

Além dessa alteração na Lei nº 11.638/2007, outra novidade foi a instituição da reserva de Ajuste de avaliação patrimonial, como já mencionado no § 3º do artigo 226. Também foi mencionado no § 3º, acrescentado no artigo 182 da Lei nº 6.404/1976, que tem a seguinte redação:

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuição de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do *caput* do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

Existem várias empresas para os quais não é interessante a avaliação a preço de mercado dos ativos e passivos nos eventos de incorporação ou fusão, pois vai gerar Imposto de Renda e contribuição sobre a diferença positiva entre o valor contábil e de mercado.

Para as empresas na situação mencionada no parágrafo anterior, uma alternativa seria a transferência do controle societário e ajustar a valor de mercado os ativos e passivos, nas demonstrações da empresa adquirida, ao valor de mercado antes da incorporação ou fusão dos ativos e passivos.

O planejamento tributário com a reorganização societária é mais complicado quando no mesmo grupo existem todas as dificuldades, tais como: (a) crédito tributário a ser transferido; (b) prejuízos fiscais; (c) incentivos fiscais.

Então, pode-se partir do seguinte exemplo: Um grupo de empresas é composto por duas empresas “A” e “B”, com as situações a seguir descritas:

A empresa “A”

Razão social: “A” Lojas de departamentos Ltda.;

Objeto social: Comércio varejista de eletrodomésticos;

Sócios: Francisco (participação 50%) e José (participação 50%);

Capital social: R\$ 500.000,00.

Resultados: Positivo, portanto, pagando muito Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A empresa “B”

Razão social: “B” Indústria de Móveis Ltda.;

Objeto social: Fabricação de móveis em geral;

Sócios: Francisco (participação 50%) e José (participação 50%);

Capital social: R\$ 500.000,00;

Resultados: Sempre prejuízo;

Motivo dos prejuízos: Despesas financeiras altas em função do empréstimo;

Crédito fiscal: Referente a pagamento a maior de tributos administrados pela SRF;

Prejuízos fiscais acumulados: R\$ 5.000.000,00;

Atividades paralisadas.

Balanço Patrimonial

Empresa “A”			
Ativo	R\$ (000)	Passivo	R\$ (000)
Circulante	2.000	Circulante	1.000
Disponibilidades	20	Fornecedores	500
Duplicatas a receber	580	Empréstimos	300
Estoques	1.400	Obrigações sociais	200
Permanente	2.000	Patrimônio líquido	3.000
Investimentos	100	Capital social	500
Imobilizado	1.900	Lucros acumulados	2.500
Total do ativo	4.000	Total do passivo	4.000
Empresa “B”			

Ativo	R\$ (000)	Passivo	R\$ (000)
Circulante	5.100	Circulante	12.000
Disponibilidades	1	Fornecedores	0
Impostos a recuperar	5.000	Empréstimos	12.000
Duplicatas a receber	49	Obrigações sociais	0
Estoques	50	Patrimônio líquido	2.100
Permanente	9.000	Capital social	500
Investimentos	10	Lucros acumulados	1.600
Imobilizado	8.990		
Total do ativo	14.100	Total do passivo	14.100

Diante da situação apresentada, uma empresa sempre empresta dinheiro para outra empresa, para que possa pagar seu empréstimo contraído no passado.

A operação de empréstimos entre as empresas gera IOF por se tratar de contrato de mútuo, e ainda poderá aumentar os valores a recolher do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Assim, os administradores pretendem unificar as empresas, transferindo os créditos tributários, os passivos que geram despesas financeiras para a empresa lucrativa, mas não querem perder os prejuízos fiscais.

Então, fazer a cisão ou a incorporação são as modalidades que permitem a transferência de créditos tributários de uma pessoa jurídica para outra, tanto é que existe previsão na própria PERDECOMP no campo de situações especiais.

Mas tanto a cisão como a incorporação eliminam os prejuízos fiscais na proporção da redução do patrimônio líquido.

A solução está em três operações distintas, quais sejam:

- a) cisão parcial;
- b) aumento de capital;
- c) redução de capital.

A cisão parcial será efetuada com o objetivo de transferir os créditos tributários, mas tem que reduzir uma parcela mínima do Patrimônio Líquido, para que se perca pouco prejuízo. Assim, deve ser feita uma redução no Patrimônio Líquido somente em 10%.

O acervo líquido da cisão será incorporado ao capital social da empresa “A”. Dessa forma, a referida empresa já passa a ter um crédito tributário para compensar com os tributos administrados pela RFB.

Com a redução de 10% do patrimônio, pode-se definir o acervo líquido, conforme a seguir:

1. Bens e direitos:

1. Bens e direitos	
1.1 Créditos tributários	R\$ 5.000.000
Total dos bens e direitos	R\$ 5.000.000
2. Obrigações	
2.1 Parte dos contratos de empréstimos	R\$ 4.790.000
3. Patrimônio líquido	
3.1 Capital social	R\$ 50.000
3.4 Lucros acumulados	R\$ 160.000
Total das obrigações e Patrimônio líquido	R\$ 5.000.000

Assim, o prejuízo que era de R\$ 5.000.000,00 passou a ser de R\$ 4.500.000,00.

Após a cisão parcial, a empresa “B” passou a ter o seguinte balanço patrimonial:

Empresa “A”			
Ativo	R\$ (000)	Passivo	R\$ (000)
Circulante	7.000	Circulante	5.790
Disponibilidades	20	Fornecedores	500
Duplicatas a receber	580	Empréstimos	5.090
Impostos a recuperar	5.000	Obrigações sociais	200
Estoques	1.400	Patrimônio líquido	3.210
Permanente	2.000	Capital social	710
Investimentos	100	Lucros acumulados	2.500
Imobilizado	1.900		

Total do ativo	9.000	Total do passivo	9.000
Empresa “B”			
Ativo	R\$(000)	Passivo	R\$ (000)
Circulante	100	Circulante	7.210
Disponibilidades	1	Fornecedores	0
Impostos a recuperar		Empréstimos	7.210
Duplicatas a receber	49	Obrigações sociais	0
Estoques	50	Patrimônio Líquido	1.890
Permanente	9.000	Capital social	450
Investimentos	10	Lucros acumulados	1.440
Imobilizado	8.990		
Total do ativo	9.100	Total do passivo	9.100

A segunda etapa é o aumento de capital na empresa “B” com a incorporação do saldo de lucro acumulado, passando assim o capital de R\$ 450.000,00 para R\$ 1.890.000,00.

A terceira etapa é fazer a redução de capital no montante de R\$ 1.889.000,00, com os sócios recebendo como reembolso de capital o acervo líquido a seguir descrito:

Bens e direitos:	
Duplicatas a receber	R\$ 49.000
Estoques	R\$ 50.000
Investimentos	R\$ 10.000
Imobilizado	R\$ 8.990.000
Subtotal	R\$ 9.099.000
Obrigações	
Empréstimos	R\$ 7.210.000
Capital social	R\$ 1.889.000

Após a redução de capital, os sócios incorporam o acervo líquido ao capital da empresa “A”, que passa a ter o balanço patrimonial da seguinte forma:

Empresa “A”			
Ativo	R\$ (000)	Passivo	R\$ (000)
Circulante	7.099	Circulante	13.000
Disponibilidades	20	Fornecedores	500
Duplicatas a receber	629	Empréstimos	12.300
Impostos a recuperar	5.000	Obrigações sociais	200
Estoques	1.450	Patrimônio líquido	5.099
Permanente	11.000	Capital social	2.599
Investimentos	110	Lucros acumulados	2.500
Imobilizado	10.890		
Total do ativo	18.099	Total do passivo	18.099

O balanço patrimonial da empresa “B” ficou da seguinte forma:

Empresa “B”			
Ativo	R\$	Passivo	R\$
Circulante	1.000	Circulante	0
Disponibilidades	1.000	Fornecedores	0
Estoques		Patrimônio Líquido	1.000
Permanente		Capital social	1.000
Total do ativo	1.000	Total do passivo	1.000

O leitor deve estar se perguntando por que a empresa “B” continua existindo? Onde está o prejuízo fiscal? O que fazer com o prejuízo fiscal?

A resposta para a primeira pergunta é: A empresa “B” continua existindo para manter os prejuízos fiscais no livro de apuração do lucro real – LALUR, pois a extinção será somente no caso de cisão ou incorporação.

A resposta para a segunda pergunta é: A empresa “B” continua com um saldo de prejuízos fiscais registrado no LALUR, no montante de R\$ 4.500.000,00.

A resposta para a terceira pergunta é: nesse caso cabem várias alternativas, quais sejam: (a) No futuro, quando a empresa estiver usando os incentivos fiscais, poderá fazer a incorporação da empresa “A” na empresa “B”, mudar o objeto social da empresa “B” e então passar a fazer a compensação dos saldos dos prejuízos fiscais; (b) Vender as quotas da empresa “B” para sócios de outra empresa “C” que tenha o mesmo objeto social. Assim, os sócios da empresa “C” a incorporam na empresa “B”, transferindo o prejuízo fiscal para outro grupo; (c) Deixar o prejuízo fiscal na empresa “B”, pois se esta voltar a operar poderá utilizá-lo.

Assim, finaliza-se este capítulo com a demonstração de que tudo é possível, desde que observada a legislação da época em que o contribuinte fará a sua reorganização societária.

14

Compensações e Restituições Autorizadas

14.1

Compensação do IR e CSL pagos a maior

Esse assunto parece ser muito primário, mas resolvi escrever a respeito, porque em minha vida profissional já encontrei empresas que não vinham compensando os saldos negativos do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, como também tributos retidos no fornecimento de bens ou serviços para órgãos públicos federais.

Certa vez, cheguei para fazer auditoria em uma determinada empresa, a qual vinha pagando Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por estimativa, e no final de cada exercício fazia a apuração anual e o imposto declarado era menor que o recolhido por estimativa. O contador iniciava os recolhimentos do ano seguinte como se não tivesse saldo dos valores recolhidos por estimativa. Assim o saldo remanescente sempre aumentava e o profissional entendia que não poderia compensar.

Essa história contada no parágrafo anterior é real; eu a escrevi apenas para justificar o porquê de ter incluído um tópico sobre esse assunto.

Então, o contribuinte que faz a opção pelo lucro real e faz a apuração anual do imposto, com pagamentos por estimativas, ao final de cada exercício, é apurado o valor correto. Nos casos em que os valores pagos forem maiores que o declarado, o contribuinte tem direito a pedir a restituição ou compensar a diferença com os valores devidos no período seguinte.

O saldo remanescente do ano-calendário anterior pode ser compensado com qualquer tributo administrado pela Receita Federal do Brasil, que pode ser originário de recolhimento por estimativa ou retenção na fonte.

Atenção! Nos casos em que o contribuinte tenha que fazer a PERDECOMP, além da informação na DIPJ, deve ser informado, na referida declaração, cada valor de pagamento ou retenção nas datas em que ocorreu o evento, ou seja, ao final, a soma dos valores informados deve ser igual ao saldo negativo declarado.

O contribuinte, quando elaborar a declaração de Imposto de Renda, deve informar o valor total do pagamento por estimativa e retenções na fonte. Assim, se os valores devidos forem menores, fica um saldo negativo, pois, para fazer a compensação, tem

que ter saldo negativo na declaração. Alguns profissionais informam na DIPJ esses valores somente até o limite do valor devido. Dessa forma, quando forem fazer a compensação, a Receita Federal do Brasil não reconhecerá o crédito.

O único conflito que existe é com relação à data-limite para começar a fazer a compensação, porque o artigo 858 do RIR/1999 determina que o saldo do imposto pago a maior somente poderá ser compensado a partir de abril dos anos seguintes, mas o Ato Declaratório SRF 3/2000 possibilitou a compensação logo no mês de janeiro do ano seguinte.

Ato Declaratório SRF 3/2000.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no § 4º do art. 39 da **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**, nos arts. 1º e 6º da **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**, e no art. 73 da **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**, declara que os saldos negativos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados anualmente, **poderão ser restituídos ou compensados com o imposto de renda ou a contribuição social sobre o lucro líquido devidos a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração**, acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação e de um por cento relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

Lei nº 9.430/96, art. 6º, § 2º

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I – pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II – compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

14.2

Compensação dos valores retidos na fonte

Como já comentado, os valores retidos podem ser compensados com os valores devidos e, no caso de saldo remanescente, com qualquer outro tributo administrado pela Receita Federal do Brasil.

Chama-se a atenção para os valores retidos pelos órgãos públicos federais das pessoas jurídicas nos pagamentos efetuados em razão do fornecimento de bens ou prestação de serviços, os quais estão sujeitos à incidência, na fonte, do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP.

Esses valores retidos na fonte podem ser compensados na apuração dos impostos durante o mesmo exercício. A diferença positiva poderá ser compensada a partir de janeiro do ano subsequente com qualquer imposto ou contribuição administrada pela SRF.

14.3

Restituição ou compensação do PIS e COFINS

A Medida Provisória nº 66, convertida na Lei nº 10.637/2002, aumentou a alíquota para o PIS de 0,65% para 1,65% e instituiu um crédito presumido sobre diversos pagamentos, conforme mencionado adiante.

A relação a seguir descrita foi alterada pelas Leis nº 10.865/2004 e nº 10.925/2004:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

- a) em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- b) de venda de álcool para fins carburantes;
- c) no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo – GLP, derivado de petróleo e de gás natural;
- d) no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados;
- e) no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;

- f) no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei;
- g) no *caput* do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI;
- h) no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de querosene de aviação;
- i) no art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda das embalagens nele previstas, destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja classificados nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03, todos da TIPI; e
- j) no art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas;
- k) no art. 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI;
- l) no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e de gás natural.

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;

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

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);

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;

VII – edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IX – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Ocorre que o § 4º do artigo 3º da referida lei determinou que o saldo do crédito não aproveitado em determinado mês poderia ser utilizado no mês subsequente, conforme redação do referido diploma:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Ainda sobre o saldo dos créditos, o artigo 5º da Lei nº 10.637 trata das receitas de exportação, e com relação aos créditos vinculados a essas receitas determina que esses créditos possam ser compensados com qualquer tributo administrado pela Receita Federal do Brasil. Ao final de cada trimestre civil, o saldo remanescente pode ser solicitado pelo contribuinte através da restituição.

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I – exportação de mercadorias para o exterior;

II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I – dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Assim, pode-se concluir que, somente no caso de o crédito estar relacionado com a receita de exportação, poderá ser feita a compensação com outros tributos ou solicitada a restituição.

Com efeito, a Medida Provisória nº 135, que foi convertida na Lei nº 10.833, deu o mesmo tratamento com relação à contribuição para o COFINS.

Para os créditos e os procedimentos, com relação à COFINS, a base de cálculo é a mesma, portanto, não mais será mencionada aqui.

A carga tributária elevada é um grande problema, mas ainda maior é a legislação confusa, principalmente no que concerne às contribuições sociais para o PIS e a COFINS.

A legislação vem tratando a matéria sobre produtos e não sobre setores da economia, o que dificulta muito a vida dos profissionais, pois existem muitos produtos tributados com a alíquota zero, contribuindo para recolhimento indevido por não ser observado pelo contribuinte que determinado produto não tem as referidas contribuições a recolher.

Então, sempre que o profissional estiver fazendo um trabalho com o objetivo de redução da carga tributária, deve analisar produto por produto e verificar o código fiscal para identificar quais são tributados com a alíquota zero.

Ocorre que a Lei nº 11.116/2005, através do artigo 16, autoriza a compensação dos saldos remanescentes referentes a créditos de PIS e COFINS calculados sobre as compras para revenda ou insumo para produção de bens ou serviços para vendas no mercado interno, com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, ou até mesmo ao final de cada trimestre civil poderá ser pedida a restituição, conforme determina o artigo 16:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II – pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

O parágrafo único do artigo 16 autoriza a compensação do saldo existente a partir de agosto de 2004, para ser mais preciso, a partir do dia 9 do referido mês.

A Receita Federal do Brasil, através da Instrução Normativa nº 600/2005, nos artigos 21 e 22, regulamenta os procedimentos para compensar os saldos remanescentes dos créditos sobre as compras de mercadorias para revenda ou insumo para a produção de bens ou serviços, ou até mesmo o pedido de restituição, conforme transcrição literal:

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I – custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II – custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência; ou

III – aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

§ 1º A compensação a que se refere este artigo será efetuada pela pessoa jurídica vendedora na forma prevista no § 1º do art. 26.

§ 2º À empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação é vedado apurar créditos vinculados a essas aquisições.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica a custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de produtos ou de prestação de serviços, nas hipóteses previstas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

§ 4º O disposto no inciso II aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.**

§ 5º O saldo credor acumulado, na forma do inciso II e do § 4º, no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser utilizado para compensação a partir de 19 de maio de 2005.

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III e o § 4º somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário.

§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I, remanescentes da dedução de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação de que trata o *caput* do art. 26.

§ 8º A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art. 22.

§ 9º O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 2º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II e do § 4º do art. 21, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I – referir-se a um único trimestre-calendário.

II – ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

O leitor deve estar se questionando: quais produtos são tributados pela alíquota zero? Com relação às contribuições para o PIS e a COFINS são muitos, porém essa é matéria para outro livro, pois se tornaria muito cansativo neste momento entrar no detalhamento desse assunto.

Então, muitos guardam um tesouro e não o sabem. Certa vez, um senhor muito econômico resolveu fazer uma viagem de navio e, para tanto, comprou um pacote de viagem. Chegado o dia da viagem, o mesmo colocou em sua bagagem muitos pães para comer durante o percurso, assim ele poderia economizar alguma coisa. No horário das refeições, sempre olhava as pessoas no restaurante do navio e ficava, de certa forma, com inveja, pois já não suportava mais consumir tanto pão.

Em um determinado momento, ele chamou a esposa para ver pelo menos quanto seria uma refeição naquele restaurante. Para surpresa dele, tudo estava incluído no preço que havia sido pago, inclusive o consumo no restaurante excelente. Assim, hoje acontece com muitos empresários, nos recolhimentos de tributos: pagam muitos valores indevidos que poderiam compensar com suas dívidas junto à Receita Federal do Brasil,

ou alguns benefícios fiscais que o mesmo está deixando de recolher, assim pagando ou declarando valores indevidos.

Observe-se, porém, que esse direito só vai existir se o contribuinte estiver aproveitando os créditos e informar o valor pago a mais à Receita Federal do Brasil através da declaração própria, conforme os artigos 21 e 22 da Instrução Normativa nº 600/2005.

Assim, encerra-se este capítulo com o alerta para as possibilidades que existem de desperdício, considerando que cada caso tem as suas particularidades.

15

Incentivos Fiscais

15.1

Comentários gerais

O contribuinte tem que estar atento aos incentivos fiscais, o que faz parte de um planejamento tributário, principalmente na abertura de uma nova unidade, pois, apesar da existência de alguns benefícios, existe contribuinte que não os utiliza.

15.2

Redução do Imposto de Renda

O benefício mais conhecido, de modo particular nas regiões norte e nordeste, é a redução do Imposto de Renda. A legislação anterior concedia isenção do Imposto de Renda para os primeiros dez anos de atividade e redução de 50% nos anos seguintes.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.199, de 14 de agosto de 2001, não existe mais a isenção, e sim redução de 75% nos primeiros dez anos e, nos anos seguintes, redução de 37,5%.

O contribuinte tem direito a utilizar o benefício fiscal a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto entrar em operação.

A seguir transcreve-se de forma literal o referido diploma legal:

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2013 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – Sudene e Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia – Sudam, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais, calculados com base no lucro da exploração. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º A fruição do benefício fiscal referido no *caput* deste artigo dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da operação. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no § 1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo.

§ 3º O prazo de fruição do benefício fiscal será de 10 (dez) anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para os fins deste artigo, a diversificação e a modernização total de empreendimento existente serão consideradas implantação de nova unidade produtora, segundo critérios estabelecidos em regulamento.

§ 5º Nas hipóteses de ampliação e de modernização parcial do empreendimento, o benefício previsto neste artigo fica condicionado ao aumento da capacidade real instalada na linha de produção ampliada ou modernizada em, no mínimo:

I – vinte por cento, nos casos de empreendimentos de infraestrutura (**Lei nº 9.808, de 20 de julho de 1999**) ou estruturadores, nos termos e nas condições estabelecidos pelo Poder Executivo; e

II – cinquenta por cento, nos casos dos demais empreendimentos prioritários.

§ 6º O disposto no *caput* não se aplica aos pleitos aprovados ou protocolizados no órgão competente e na forma da legislação anterior, até 24 de agosto de 2000, para os quais continuará a prevalecer a disciplina introduzida pelo *caput* do art. 3º da **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**.

§ 7º As pessoas jurídicas titulares de projetos de implantação, modernização, ampliação ou diversificação protocolizados no órgão competente e na forma da legislação anterior a 24 de agosto de 2000, que venham a ser aprovados com base na disciplina introduzida pelo *caput* do art. 3º da **Lei nº 9.532, de 1997**, e cuja atividade se enquadre em setor econômico considerado prioritário, em ato do Poder Executivo, poderão pleitear a redução prevista neste artigo pelo prazo que remanescer para completar o período de dez anos.

§ 8º O laudo a que se referem os §§ 1º e 2º será expedido em conformidade com normas estabelecidas pelo Ministério da Integração Nacional.

§ 9º O laudo de que trata o § 1º poderá, exclusivamente no ano de 2001, ser expedido até o último dia útil do mês de outubro.

Ainda existem muitas empresas com direito a esse benefício que não o utilizam, por razões que podem variar: (a) desde a falta de conhecimento; (b) a não saber como

proceder; ou (c) por entender ser muito complicado. Tudo isso é muito fácil; o contribuinte apenas tem que contratar uma empresa especializada em projeto com este fim.

15.3

Incentivo à cultura

As empresas que declaram IR com base no lucro real poderão destinar 4% do imposto para atividades culturais ou artísticas através de doações para projetos devidamente aprovados pelo Fundo Nacional de Cultura. Benefícios (FNC):

- a) a dedução direta do imposto a pagar;
- b) dedução da base de cálculo.

Exemplo:

Histórico	C/Incentivo	S/Incentivo
Lucro Contábil	R\$ 1.000.000	R\$ 1.000.000
Exclusões (incentivo cultural)	R\$ 6.000	
Base de Cálculo do IR Lucro Real	R\$ 994.000	R\$1.000.000
IRPJ	R\$ 224.500	R\$ 226.000
Dedução	R\$ 6.000	
TOTAL	R\$ 218.500	R\$ 226.000

Esse incentivo está regulamentado no artigo 475 do Decreto nº 3.000/1999, cuja redação é a seguinte:

Art. 475. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido as contribuições efetivamente realizadas no período de apuração em favor de projetos culturais devidamente aprovados, na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26).

§ 1º A dedução permitida terá como base (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, inciso II):

- I – quarenta por cento das doações; e
- II – trinta por cento dos patrocínios.

§ 2º A dedução não poderá exceder a quatro por cento do imposto devido, observado o disposto no art. 543 (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).

§ 3º O benefício de que trata este artigo não exclui ou reduz outros benefícios, abatimentos e deduções em vigor, em especial as doações a entidades de utilidade pública (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 3º).

§ 4º Sem prejuízo da dedução do imposto devido nos limites deste artigo, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir integralmente, como despesa operacional, o valor das mencionadas doações e patrocínios (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 2º, inciso I).

§ 5º As transferências a título de doações ou patrocínios de que trata este Capítulo não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte (Lei nº 8.313, de 1991, art. 23, § 2º).

§ 6º Não serão consideradas, para fins de comprovação do incentivo, as contribuições que não tenham sido depositadas, em conta bancária, específica, em nome do beneficiário, na forma do regulamento de que trata o *caput* (Lei nº 8.313, de 1991, art. 29, e parágrafo único).

§ 7º As deduções referidas no § 1º poderão ser feitas, opcionalmente, através de contribuições ao Fundo Nacional de Cultura – FNC (Lei nº 8.313, de 1991, art. 18, e Medida Provisória nº 1.739-19, de 1999, art. 1º).

§ 8º A soma das deduções previstas neste artigo e no art. 484 não poderá reduzir o imposto devido pela pessoa jurídica em mais de quatro por cento, observado o disposto no art. 543 (Lei nº 8.849, de 1994, art. 6º, Lei nº 9.064, de 1995, art. 2º, Lei nº 9.323, de 5 de dezembro de 1996, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, inciso II, e Medida Provisória nº 1.753-16, de 1999, art. 10, inciso I).

Quando o contribuinte faz doação para um projeto cultural deve ter o cuidado de verificar se realmente o projeto foi aprovado pelo Ministério da Cultura.

15.4

Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT)

As empresas devidamente inscritas no PAT poderão deduzir 15% das despesas pagas com o programa no IRPJ devido, limitado a 4% do imposto devido em cada exercício. O crédito excedente poderá ser compensado nos dois exercícios subsequentes.

Essa alimentação não se configura salário indireto, logo não incide a contribuição do INSS.

No que concerne ao PAT, a empresa pode atender de várias formas: (a) através de restaurante na empresa; (b) vale-refeição; ou (c) cesta básica.

Assim sendo, o registro no PAT, quando a empresa fornece cesta básica para os empregados, evita uma autuação pela Receita Federal do Brasil por não recolhimento da previdência sobre o valor das cestas, pois se não existir o referido registro esse benefício ao empregado será considerado como rendimentos indiretos.

Em casos de empreiteiras, os benefícios poderão ser estendidos aos empregados das subempreiteiras que trabalhem no mesmo canteiro de obra.

O artigo 581 do RIR/1999 tem a seguinte redação:

Art. 581. A pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período de apuração, em programas de alimentação do trabalhador, nos termos desta Seção (Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, art. 1º).

Parágrafo único. As despesas de custeio admitidas na base de cálculo do incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, podendo ser considerados, além da matéria-prima, mão de obra, encargos decorrentes de salários, asseio e os gastos de energia diretamente relacionados ao preparo e à distribuição das refeições.

Art. 582. A dedução está limitada a quatro por cento do imposto devido em cada período de apuração, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos dois anos-calendário subsequentes (Lei nº 6.321, de 1976, art. 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).

Parágrafo único. O total da dedução deste artigo e a referida no inciso I do art. 504, não poderão exceder a quatro por cento do imposto devido (Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, inciso I).

Art. 583. Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária poderá manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas.

§ 1º A pessoa jurídica beneficiária será responsável por quaisquer irregularidades resultantes dos programas executados na forma deste artigo.

§ 2º A pessoa jurídica que custear em comum às despesas referidas neste artigo poderá beneficiar-se da dedução do art. 581 pelo critério de rateio do custo total da alimentação.

15.5

Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera no Norte, Nordeste e Centro-Oeste (REPENEC)

As vendas no mercado interno ou importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, e de materiais de construção, de acordo com o artigo 3º da Lei nº 12.249/2009, para os projetos para implantação de obras de infraestrutura nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, aprovados pelo Ministério das Minas e Energias têm suspensos os seguintes tributos:

- a) contribuições para o PIS e COFINS;
- b) imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- c) Imposto de Importação (II).

Dessa forma, as empresas que fornecerem equipamentos ou materiais para projeto conforme acima mencionado não devem recolher os tributos PIS, COFINS e IPI.

Diversos

Este capítulo trata de comentário breve sobre várias situações, sobre as quais o leitor pode chegar às suas próprias conclusões.

A não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS aumentou a carga tributária para algumas atividades mais do que para outras, inclusive, para algumas atividades, foi melhor.

Porém, um dos setores mais afetados por essa história foi o dos prestadores de serviços, por sua matéria ser mão de obra e, assim, não gerar crédito para compensar nos recolhimentos das referidas contribuições.

Outra atividade bastante afetada com a não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS foi a construção civil. Com relação às obras por administração e empreita até dezembro de 2008, está equacionado esse aumento excessivo do PIS e COFINS, pois são tributadas na sistemática anterior.

Como o custo de mão de obra na construção civil é bastante representativo, o contribuinte não tem direito a crédito sobre esses pagamentos, conforme o artigo 3º, § 2º, das Leis nº 10.637 e nº 10.833.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I – de mão de obra paga a pessoa física; e

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

A conclusão a que se chega é que o legislador teve o cuidado de prestigiar quem emprega menos pessoas.

Diante dessa situação, para a construtora que faz a incorporação é muito mais interessante passar a ser meramente incorporadora e contratar uma construtora para fazer a obra por empreitada.

A empreiteira, como já comentado, até dezembro de 2008 vai pagar as contribuições para o PIS e da COFINS, na sistemática anterior, ou seja, com as alíquotas de 0,65% e 3%, para as contribuições do PIS e da COFINS, respectivamente.

A partir de janeiro de 2009, se não houver uma mudança na legislação, a empreiteira passa a ser obrigada a pagar o PIS e a COFINS na modalidade de não

cumulativa. Nesse caso, passará a declarar o Imposto de Renda como no lucro presumido.

Assim, sempre a empreiteira vai pagar o PIS e a COFINS com as alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, e a incorporadora vai se creditar de 1,65% e 7,6% para o PIS e a COFINS, respectivamente.

Até dezembro de 2008, dependendo da margem de lucro da empreiteira, esta poderá ficar no lucro real ou presumido, porque ainda vai pagar as alíquotas das contribuições na sistemática anterior em qualquer forma de tributação do resultado.

O contribuinte tem que incluir nos custos o ISS pela prestação do serviço, que vai variar de acordo com a legislação do município. Em Fortaleza, por exemplo, a alíquota do referido imposto na construção civil é de 3% sobre 50% do valor da nota fiscal. A redução da base de cálculo se dá quando existe aplicação de material.

Ainda na construção civil, mas com relação ao ISS, muitas vezes um grupo de empresas define uma de suas empresas para ser a construtora e outra para ser a incorporadora. Assim, na prestação do serviço, surge o fato do ISS.

Como resolver esse impasse é fácil. Para tanto, é só fazer consórcio para realizar a obra, cabendo à construtora entrar com a mão de obra e à incorporadora com os outros custos.

Na construção civil, com relação às incorporações quando as receitas passam do limite que permite a opção pelo lucro presumido e para o contribuinte é importante a permanência nesse regime; a melhor alternativa é a afetação de patrimônio, o que será explicado logo a seguir.

Existem algumas pessoas jurídicas que constituem várias sociedades de propósito específico. Esse procedimento poderá ser questionado pelas autoridades fiscais como simulação; para afastar essa possibilidade é necessário uma justificativa razoável.

Quando é feita a afetação do patrimônio, a tributação dos tributos, IR, CSLL, PIS e COFINS é concentrada em uma única alíquota de 6%, conforme artigo 4º da Lei nº 10.931/2004, conforme a seguir transcrito:

Art. 4º Para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento equivalente a 6% (seis por cento) da receita mensal recebida, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições: (Redação dada pela Lei nº12.024, de 2009)

I – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ;

II – Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP;

III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; e

IV – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 1º Para fins do disposto no **caput**, considera-se receita mensal a totalidade das receitas auferidas pela incorporadora na venda das unidades imobiliárias que

compõem a incorporação, bem como as receitas financeiras e variações monetárias decorrentes desta operação.

O importante é que não existe limite para fazer a tributação, basta que o patrimônio tenha sido afetado; com outra vantagem não existe o adicional de 10%, conforme a seguir demonstrado:

Tributo	SPE (lucro presumido)	Afetação
Receita bruta	100.000.000 ¹	100.000.000
PIS	650.000	
COFINS	3.000.000	
IR	1.200.000	
ADICIONAL	776.000	
CSLL	1.080.000	
Tributação afetação	–	6.000.000
Total dos tributos	6.706.000	6.000.000

Com a vigência da Lei nº 12.844/2013, a alíquota única sobre as receitas de patrimônio afetado foi reduzida para 4%, conforme explicação no Capítulo 5.

Dessa forma, no exemplo acima mencionado, o tributo a ser recolhido sobre as receitas do patrimônio afetado seria somente R\$ 5.000.000, assim a diferença seria de R\$ 1.706.000, conforme demonstrado a seguir:²

Tributo	SPE (lucro presumido)	Afetação
Receita bruta	100.000.000 ²	100.000.000
PIS	650.000	
COFINS	3.000.000	
IR	1.200.000	
ADICIONAL	776.000	
CSLL	1.080.000	
Tributação afetação	–	5.000.000
Total dos tributos	6.706.000	5.000.000

Diferença (6.706.000 – 5.000.00)	1.706.000
----------------------------------	-----------

Os contribuintes que têm frota própria para entrega das mercadorias ou produtos vendidos não podem calcular presumido de PIS e COFINS sobre o gasto, com combustíveis e manutenção, conforme solução de consulta COSIT nº 2 de 20 de janeiro de 2009, que tem a seguinte redação:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ATIVIDADE INDUSTRIAL. CRÉDITOS. INSUMOS. FROTA PRÓPRIA DE DISTRIBUIÇÃO. PARTES E PEÇAS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os dispêndios com a aquisição de partes e peças utilizadas na manutenção da frota própria de veículos empregados na distribuição dos produtos fabricados pela pessoa jurídica não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

Os dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos pela frota própria de veículos utilizados na distribuição de produtos fabricados pela pessoa jurídica não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, incisos II e IX, 15; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, § 5º, inciso I, alínea “a”, art. 8º, inciso I, alínea “b”, § 4º, inciso I, e § 9º.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ATIVIDADE INDUSTRIAL. CRÉDITOS. INSUMOS. FROTA PRÓPRIA DE DISTRIBUIÇÃO. PARTES E PEÇAS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os dispêndios com a aquisição de partes e peças utilizadas na manutenção da frota própria de veículos empregados na distribuição dos produtos fabricados pela pessoa jurídica não geram direito a crédito da Cofins.

Os dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos pela frota própria de veículos utilizados na distribuição de produtos fabricados pela pessoa jurídica não geram direito a crédito da Cofins.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, incisos II e IX, 15, inciso II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, inciso I, alínea “b”, § 4º, inciso I, e § 9º.”

Diante do exposto é importante que as empresas com frota própria para a entrega das vendas façam uma avaliação dos custos da terceirização, considerando que nos

casos de fretes pagos a pessoas jurídicas para entrega das vendas gera direito ao crédito presumido de PIS e COFINS.

Com relação à venda de imóvel, o contribuinte deve planejar com muita antecedência essa operação, para reduzir a carga tributária e afastar a figura da simulação.

Quando o bem estiver em nome da pessoa física e na declaração de Imposto de Renda constar um valor muito baixo, e considerando que a pessoa física seja sócia de uma empresa que apresente prejuízos, nesse caso o sócio (pessoa física) deve fazer a incorporação do imóvel ao capital da sociedade e, na época da venda, a mesma será realizada pela pessoa jurídica.

A incorporação será feita pelo valor constante da declaração de Imposto de Renda, pois o artigo 235 do Regulamento do Imposto de Renda autoriza a avaliação pelo valor declarado.

Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 1º Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.

§ 2º No balanço específico de que trata o *caput* deste artigo, a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, poderá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21).

§ 3º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, § 1º, e 2º, § 3º).

§ 4º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto devido e da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 2º).

§ 5º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 3º).

§ 6º O imposto deverá ser pago no prazo estabelecido no art. 861 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 4º).

§ 7º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente

ao do evento, com observância do disposto no art. 810 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º).

A operação da transferência de imóvel deve ser feita com muita antecedência e com uma justificativa econômica para que as autoridades tributárias não a entendam como simulação fiscal.

Pode ocorrer que o imóvel esteja em nome da pessoa jurídica e esta apresenta lucro superior a 240 mil anos, e está pagando 25% de Imposto de Renda (15% somado com 10% de adicional) e 9% de Contribuição Social. Nesse caso, deve ser feita a redução de capital. O sócio deve receber como reembolso do capital o imóvel e, posteriormente, vendê-lo, pois a tributação na pessoa física é com a alíquota de 15%.

O imóvel que sai da sociedade como reembolso de capital o será pelo preço de custo, porquanto a fundamentação legal é a mesma do caso de incorporação.

Desconto comercial é menos oneroso que o financeiro, pois o comercial reduz a base de cálculo do ICMS, do PIS, da COFINS, do LUCRO PRESUMIDO, do SIMPLES, e até se for o caso, da retenção na fonte de 11% sobre a cessão de mão de obra.

Então, o desconto comercial é dado na própria nota fiscal, enquanto o financeiro o é no pagamento, muitas vezes condicionado.

Nesse caso, se o contribuinte quiser estimular o cliente a pagar as duplicatas no vencimento, o mesmo poderá propor, caso ele as pague no vencimento, na próxima compra o direito ao desconto, que será dado na nota fiscal.

Na fabricação por encomenda, durante a remessa da matéria-prima, o contribuinte poderá destacar o IPI, se for o caso de o fabricante ser contribuinte do IPI, quando, na maioria das vezes, é interessante destacar; caso contrário, é melhor a remessa sem o destaque do IPI. O mesmo não ocorre com o ICMS, pois normalmente o destaque do imposto na remessa é obrigatório.

Com relação ao IPI, o profissional, em um trabalho de revisão fiscal com a finalidade de um planejamento tributário, deve realizar um levantamento do histórico das alíquotas, pois esse é um imposto muito perigoso, visto que a variação das alíquotas não é através de lei e fica muito no silêncio.

16.1

Despesas comuns entre empresas do mesmo grupo empresarial

É comum um grupo de empresas possuir despesas comuns, como espaço físico, funcionários, telefone etc. Ocorre que, às vezes, todas essas despesas correm em nome de uma ou de poucas, sendo que as empresas que não registram as despesas apresentam lucro até como adicional do Imposto de Renda.

Como já comentado, pode ser feita uma fusão, e o grupo de empresa tornando-se somente uma empresa, mas, às vezes, não é interessante para a empresa por motivos comerciais. Nessa situação pode ser feito o rateio das despesas através de contrato com previsão de transferência dessas despesas.

Assim determina o artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 299. RIR/99. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Incentivo a atividades culturais ou artísticas.

¹ Faturamento de diversas SPE do mesmo grupo.

² Faturamento de diversas SPE do mesmo grupo.

Das Compensações com Créditos de Terceiros

Neste capítulo, será informado, com todo o respeito aos que entendem que é possível o contribuinte compensar qualquer dívida tributária com créditos de terceiros, que se trata de uma operação impossível e, acredito, caro leitor, que, após a leitura deste capítulo, não haverá mais dúvidas.

A restituição e a compensação de tributos e contribuições estão regulamentadas nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996. Esses dispositivos legais tratam especificamente da compensação dos créditos do sujeito passivo de restituições junto à Receita Federal do Brasil, que podem ser compensados com débitos relativos a qualquer tributo administrado por esse órgão.

O artigo 73 determina os procedimentos internos adotados pela Receita Federal do Brasil. Com relação às compensações dos débitos do contribuinte, observa-se na redação, com clareza, que o crédito tem que ser do contribuinte.

Art. 73. Para efeito do disposto no **art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986**, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Receita Federal do Brasil, observado o seguinte:

I – o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II – a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Com relação ao artigo 74, este regulamenta a compensação de qualquer crédito tributário, inclusive os judiciais, junto à Receita Federal do Brasil, com débitos do mesmo órgão. Se forem os judiciais que estejam discutindo existência ou não do mesmo, somente poderá ser compensado depois do trânsito em julgado da ação.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal do Brasil, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

A vedação da compensação dos créditos através de decisões liminares gera certa confusão, por alguns entenderem que imposição de só poder compensar o crédito tributário se aplica a todas as situações, no entanto, quando o crédito já é conhecido não se aplica essa regra.

A imposição legal da compensação somente após o trânsito em julgado aplica-se somente quando o crédito ainda não é conhecido, pois quando o crédito já é reconhecido, e ainda assim a autoridade veda a compensação, é possível, através de medida judicial, a obtenção de uma liminar. Assim o contribuinte poderá fazer a referida compensação.

Com a leitura do dispositivo legal que trata das compensações, fica claro que o crédito tem que ser do contribuinte. Assim, é difícil entender que exista a possibilidade da compensação com créditos de terceiros, administrativamente, tendo em vista que se a autoridade homologar essa compensação estaria cometendo uma infração grave, lhe cabe o dever de aplicar a lei.

Os pedidos de compensações devem ser feitos através de declaração própria, sujeitos à homologação pela autoridade administrativa no prazo de cinco anos. Quando não houver a manifestação da autoridade nesse prazo, existirá a homologação tácita.

Ainda sobre o artigo 74, o § 12 determina que serão considerados não declarados os pedidos de compensação, ou seja, não será suspensa a exigibilidade e os débitos tributários poderão ser executados, quando os créditos tributários forem referentes a:

- I – nos casos de vedados pelo parágrafo terceiro do referido artigo, já mencionado em nota de rodapé.
- II – Os créditos sejam de terceiros;
- III – Quando se trata de “crédito-prêmio”;
- IV – Compensação com título público.

O inciso II não deixa qualquer dúvida de que não existe a menor possibilidade de compensação com crédito de terceiros, mas estes são apresentados aos contribuintes como uma ação com trânsito em julgado, autorizando essa compensação com créditos de terceiros.

Então, não existe a menor possibilidade de compensação administrativa de créditos tributários de terceiro com débitos do contribuinte referentes aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Assim, não convém ao empresário ser iludido com essa possibilidade.

A grande confusão se iniciou com a Instrução Normativa nº 21, de 1997, que, em seu artigo 15, autorizava a transferência de crédito tributário para compensar débitos de terceiros. O dispositivo legal foi revogado pela Instrução Normativa nº 41, de 2000, cuja redação é a seguinte:

Art. 15. A parcela do crédito a ser restituído ou ressarcido a um contribuinte, que exceder o total de seus débitos, inclusive os que houverem sido parcelados, poderá ser utilizada a compensação com débitos de outro contribuinte, inclusive se parcelados.

Diante dessa possibilidade, muitos contribuintes fizeram transferências de crédito para terceiros para fins de compensação de débitos tributários. À época, começaram a surgir os problemas de créditos transferidos acima do saldo de que o contribuinte era detentor.

Quando foi instituído o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, a compensação de débitos tributários com créditos de terceiros foi vedada.

Ocorre que o artigo 15 da Instrução Normativa nº 21/1997 foi revogado pela Instrução Normativa nº 41/2000, a qual determinava que somente poderiam ser compensados com créditos de terceiros os débitos consolidados no Programa de Recuperação – REFIS.

A Instrução Normativa nº 41 foi totalmente revogada pela Instrução Normativa nº 210/2002, mas no artigo 30 mantém a vedação da compensação de débitos tributários com créditos de terceiro, assim proíbe a autoridade administrativa:

Art. 30. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, com créditos de terceiros.

Parágrafo único. A vedação a que se refere o *caput* não se aplica ao débito consolidado no âmbito do Refis ou do parcelamento a ele alternativo, bem assim aos pedidos de compensação formalizados perante a SRF até 7 de abril de 2000.

A Instrução Normativa nº 210 veio em boa hora, tendo em vista que já surgiam alguns problemas, tais como um mesmo crédito transferido para diversos contribuintes.

Muitas vezes, o contribuinte comprava o crédito com a boa-fé de resolver problemas de dívidas de natureza fiscal, e quando menos esperava recebia a cobrança daquela dívida que achava não ter mais, e ainda acompanhada de uma representação criminal.

Agora, somente é possível a compensação de créditos de terceiros com os débitos consolidados no REFIS, mas ainda existe uma restrição ao contribuinte cedente: só pode transferir esses créditos se tiver liquidado suas dívidas.

Na atualidade, para fazer a compensação de créditos tributários, o contribuinte deve informar a origem com clareza, sendo que nos relativos às ações judiciais devem ser adotados os seguintes procedimentos:

- a) após o trânsito em julgado, o juiz de primeira instância intima o contribuinte para que apresente os valores dos créditos. Nesse momento, serão apresentados os cálculos dos créditos e, se for o caso, atualizados até aquela data;

- b) simultaneamente, o contribuinte faz uma petição à Receita Federal comunicando a decisão, com a cópia da decisão, a certidão de trânsito em julgado, juntando-se também os cálculos dos créditos para que a autoridade possa conferir os valores. O protocolo dessa peça gera o número de um processo administrativo;
- c) no prazo de 30 dias, a autoridade disponibiliza no *site* da Receita Federal do Brasil o crédito. A partir daí, o contribuinte pode fazer a compensação através da PERDECOMP;
- d) com os procedimentos acima, resta ao contribuinte fazer a PERDECOMP, informando os números dos processos judiciais referentes à ação transitada em julgado e do administrativo originário do procedimento (b).

Só existe uma possibilidade de compensação sem a PERDECOMP, que é quando o contribuinte ingressa com um procedimento judicial para compensar um crédito existente e este consegue liminarmente uma autorização judicial para fazer a compensação.

Nesses casos, não precisará de PERDECOMP. Precisar apenas que na DCTF o contribuinte informe que foi realizada a compensação com o título “outras compensações” e identifique o tipo de decisão: se é uma liminar ou tutela antecipada, como também o número do processo.

No entanto, o que o leitor deve ter cuidado é com a forma como alguns profissionais vêm utilizando para fazer a compensação de débitos com créditos de terceiros. Uma das modalidades é a seguinte.

Os contribuintes de Imposto sobre Produtos Industrializados, os quais geralmente são indústrias, e que, muitas vezes, têm mais de uma unidade fabril, sendo a matriz e as filiais.

O Imposto sobre Produtos Industrializados é apurado em cada unidade fabril, podendo assim uma dessas ficar com o saldo credor e outra com o devedor. Dessa forma, pode ser transferido o crédito que é de um mesmo contribuinte, entre suas unidades.

É importante atentar que o crédito foi constituído no mesmo CNPJ apenas em unidades diferentes, ou seja, na verdade, não se trata de crédito de terceiro, e sim próprio.

Assim disciplina o artigo 11 da Instrução Normativa nº 21/1997 da Receita Federal do Brasil:

Art. 11. O estabelecimento que apurar crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, inclusive o estabelecimento matriz, no caso de apuração centralizada, deverá escriturá-lo no item 005 do quadro “Demonstrativo de Créditos”, do livro Registro de Apuração do IPI, com indicação de sua origem no quadro “Observações”.

§ 1º No caso de apuração centralizada, o estabelecimento matriz deverá manter arquivadas, além dos originais das notas fiscais das próprias aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, cópias das notas fiscais correspondentes às aquisições efetuadas pelos demais estabelecimentos, que permitam a verificação do crédito apurado.

§ 2º Na empresa que houver optado pela apuração centralizada, em que o estabelecimento matriz não seja contribuinte do IPI, as memórias de cálculo, correspondentes a cada período, deverão ser transcritas no livro Diário.

§ 3º O crédito presumido de IPI que não puder ser utilizado pelo estabelecimento apurador, inclusive o matriz, poderá ser transferido para qualquer outro estabelecimento da mesma empresa. (grifo nosso).

§ 4º A transferência de crédito de que trata o parágrafo anterior será efetuada por meio de nota fiscal, emitida pelo estabelecimento apurador, exclusivamente para essa finalidade, em que deverá constar:

I – o valor do crédito transferido;

II – o período de apuração a que se referir o crédito;

III – a declaração: “crédito transferido de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997”.

§ 5º O estabelecimento que estiver transferindo o crédito deverá escriturá-lo no livro Registro de Apuração do IPI, a título de “Estornos de Créditos”, com a observação: “crédito transferido para o estabelecimento inscrito no CGC MF sob o nº ... (indicar o número completo do CGC), de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997”.

§ 6º O estabelecimento que estiver recebendo o crédito por transferência deverá escriturá-lo no livro Registro de Apuração do IPI, a título de “Outros Créditos”, com a observação: – “crédito transferido do estabelecimento inscrito no CGC MF sob o nº ... (indicar o número completo do CGC), de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997” –, indicando o número da nota fiscal que documenta a transferência.

§ 7º O estabelecimento que receber crédito por transferência de outro, inclusive do matriz, só poderá utilizá-lo para compensação com débitos do IPI, vedada a restituição ou o ressarcimento em espécie.

Com a leitura do § 3º do artigo 11 da Instrução Normativa não fica qualquer dúvida sobre a possibilidade da transferência de crédito de um determinado estabelecimento para outro, desde que seja do mesmo contribuinte.

Essa transferência será feita através de declaração própria, que é o Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP). Nessa declaração, o contribuinte apura o crédito presumido de IPI, como também a transferência do referido crédito.

Além da declaração mencionada no parágrafo anterior, é necessária a emissão de nota fiscal com a finalidade exclusiva de transferência do referido crédito.

O que chama a atenção é o fato de pessoa jurídica que não é contribuinte de IPI, ou seja, que tem como atividade a comercialização e não industrialização, apresentar à Receita Federal do Brasil essa declaração, informando a transferência de crédito de outro estabelecimento do próprio contribuinte, tendo como origem pagamento a maior ou indevidamente o IPI. É difícil de entender, mas fica um alerta aqui para o leitor fazer uma reflexão, embora não reste a menor dúvida de que essa operação é absolutamente ilegal, portanto, não recomendada.

== parte

Planejamento Judicial

A Contribuição Previdenciária Rural nas Compras de Insumo para Industrialização de Produtos Destinados à Exportação

É cediço que as receitas de exportação são imunes às contribuições sociais, conforme preceitua o artigo 149 da Constituição Federal, sendo que existem empresas que produzem e exportam seus produtos ou parte deles.

Para produzir é necessária a aplicação de matérias-primas e materiais secundários, que são comprados de pessoas jurídicas ou físicas. Com efeito, as pessoas jurídicas são contribuintes das contribuições sociais, tanto sobre o faturamento quanto sobre a folha de pagamento.

As contribuições previdenciárias rurais são devidas sobre as receitas das pessoas jurídicas ou físicas, com apenas uma diferença quanto à responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

Nas compras de matérias-primas do produtor rural pessoa jurídica, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é do vendedor, incidente sobre o valor da venda.

Quando essa indústria compra matéria-prima do produtor rural pessoa física, esta fica obrigada, de acordo com a Lei nº 8.212/1991, ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre o valor das compras, mas o contribuinte da referida contribuição é o vendedor.

De qualquer forma, a contribuição é devida sobre a receita, havendo apenas uma inversão sobre o cálculo, mas a hipótese de incidência é a venda pelo produtor rural.

Com este capítulo, limitar-se-á a comentar apenas a contribuição previdenciária rural, que é calculada sobre o faturamento. Trata-se daquelas pagas pelo comprador, com relação às compras dos produtores rurais (pessoas físicas), pois é sobre essa tributação que existem algumas das faltas de observância a princípios ou direitos constitucionais.

Este capítulo tem como finalidade demonstrar a existência do direito a crédito presumido sobre as compras para excluir o efeito dessa contribuição previdenciária rural.

Para tanto, urge traçar um paralelo com as contribuições para o PIS e a COFINS, o que se passa a fazer doravante.

18.1

Cotejo com as contribuições PIS/COFINS

Com relação às contribuições sociais, PIS e COFINS, existem, ainda, algumas ilegalidades no concernente às empresas optantes pelo SIMPLES.¹

A imunidade está presente em toda a cadeia produtiva. Assim, quando a indústria compra matéria-prima e material secundário de pessoas jurídicas, está pagando, no preço das compras, os valores correspondentes às contribuições para o PIS e a COFINS, olvidando-se, com isso, da imunidade das referidas contribuições.

O aludido procedimento, a partir da vigência das Leis nº 10.637/2003 e nº 10.833/2004, passou a ser aplicado somente em relação às empresas que declaram o Imposto de Renda com base no lucro presumido.

Os contribuintes que declaram o Imposto de Renda com base no lucro real não têm mais crédito presumido de IPI para restituir o PIS e a COFINS, mas passaram a ter direito a outro crédito presumido, calculado sobre as compras.

As empresas optantes pelo SIMPLES pagam os seus tributos com uma única alíquota que corresponde ao PIS, à COFINS, ao IRPJ e à CSLL e, de acordo as leis ordinárias, não têm direito a qualquer crédito.

As autoridades tributantes, com o intuito de ressarcir os valores pagos correspondentes às referidas contribuições, instituíram, através da Lei nº 9.363/1996, o crédito presumido de IPI, que poderia ser utilizado para compensar o referido dispêndio com qualquer tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal, assim dispendo:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam **as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991**, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

O valor do crédito é definido sobre as compra, na proporção da receita de exportação, ou seja, caso, em um determinado trimestre, 80% das receitas do produtor e do exportador sejam para o mercado externo e, lógico, 20% para o mercado nacional, o crédito será calculado sobre 80% do valor das compras, com um percentual de 5,37%.

A base de cálculo do crédito está definida no artigo 2º da Lei nº 9.363/1996, abaixo transcrito:

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Receita Federal do Brasil.

O crédito será calculado da seguinte forma:

Base de cálculo: *resultado da aplicação do percentual da receita exportada em relação à receita bruta;*

Alíquota: 5,37%.

Exemplo: A empresa A obteve no mês os seguintes faturamentos e compras:

Receita mercado interno	R\$ 5.000.000
Receitas mercado externo	R\$ 5.000.000
Total das receitas	R\$ 10.000.000

$\% \text{ da receita de exportação} = \text{R\$ } 5.000.000,00 \div \text{R\$ } 10.000.000,00 = 50\%$

Total das compras de insumos = R\$ 2.000.000,00

Base de cálculo = R\$ 2.000.000,00 $\times$ 50% = R\$ 1.000.000,00

Valor do crédito = R\$ 1.000.000,00 $\times$ 5,37% = R\$ 53.700,00

Como as autoridades definiram o percentual do efeito das contribuições embutido nas compras, tendo em vista que não tinham como prever quantas vezes aquele produto havia sido tributado até chegar ao parque fabril, árdua é a tarefa da dedução.

Ocorre que a contribuição que se pretende tratar neste artigo é a contribuição previdenciária rural, que é calculada sobre o valor das vendas, nos casos em que as compras são realizadas por produtores rurais pessoa jurídica. O mesmo tratamento é

dado quando este for pessoa física, apenas com a transferência da responsabilidade. Dessa forma, o cálculo será sobre o valor da compra.

Quando o contribuinte é agroindústria, a contribuição previdenciária rural tem como base de cálculo o faturamento, com uma alíquota de 2,5%. Dessa forma, não recolhe a parte patronal correspondente ao INSS, como as demais empresas, conforme trata o artigo 22A da Lei nº 8.212/1991, que se colaciona a seguir:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9/7/2001)

I – dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9/7/2001)

II – zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9/7/2001)

§ 1º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9/7/2001)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9/7/2001)

§ 3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros será excluída da base de cálculo da contribuição de que trata o *caput*. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9/7/2001)

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9/7/2001)

Na leitura do dispositivo legal mencionado, fica cristalino que as contribuições previdenciárias da agroindústria são calculadas sobre a receita.

Dessa forma, quando a receita for de exportação, não deve ter a incidência dessa contribuição. Tanto é verdade que o legislador ordinário reconheceu essa imunidade quando excluiu da base de cálculo as receitas de exportação, conforme o artigo 245 da Instrução Normativa nº 3, de 2005.

Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do

art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

Apesar do absurdo, nas últimas alterações na legislação, nos quais ficou vedada essa imunidade sobre as receitas daquelas empresas que compram no mercado interno com o fim específico para exportação, o legislador avançou de forma acanhada quando reconheceu a imunidade sobre esse tipo de receita.

Incumbe fazer um paralelo entre as contribuições do PIS, da COFINS e da contribuição para a previdência rural, pois são todas as contribuições albergadas pelo artigo 195 da Constituição Federal, e, em obediência à Carta Magna, o legislador ordinário excluiu todas da base de cálculo sobre as receitas de exportação.

Se com relação às receitas foi reconhecido o direito de o contribuinte ser recompensado no valor que foi pago nas operações anteriores com relação às contribuições para o PIS e a COFINS, por que o crédito não para as contribuições previdenciárias?

Em primeiro lugar, as contribuições previdenciárias são contribuições sociais. Portanto, as receitas de exportação são imunes a elas, sendo reconhecida essa imunidade pelo legislador ordinário, como mencionado anteriormente, inclusive com relação às contribuições de domínio econômico. Assim, dispõe o inciso I do § 2º do artigo 149, da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19/12/2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

Dúvidas não pairam de que as receitas de exportação são imunes a todas as contribuições sociais, inclusive as de domínio econômico, incluindo-se, aqui, a CIDE, que deveria ter o mesmo tratamento.

Entende-se que o dispositivo imunizante versa sobre direitos fundamentais, conforme sustentam as melhores doutrinas e jurisprudências pátrias, máxime os diversos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal.

Tais normas estatuem limitações que dispõem sobre um dos direitos fundamentais albergados pela Constituição Federal, que é a propriedade. A incidência de tributos afeta diretamente o poderio econômico dos que praticam os atos-fatos que geram a obrigação perante o Fisco.

Ademais, consoante prelecionam os melhores estudiosos do Direito Tributário, os preceitos imunizantes são princípios. Eles formam o denominado *Estatuto do Contribuinte*, o que significa dizer que devem ser interpretados ampliativamente em favor dos hipossuficientes na relação jurídico-tributária.

O professor Casillo Gonçalves² comunga com o raciocínio aqui esposado, conforme se observa:

O significado de “não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação” como toda cobrança, carga fiscal, exigibilidade, incidência de norma instituidora de ônus tributário (termo: incidirão) e tudo aquilo que ingressou no patrimônio da empresa em decorrência de exportação realizada (expressão: receitas decorrentes de exportação), também está garantido pela necessidade de ser compreendido o art. 149 mediante interpretação teleológica com o fim de ser garantida a máxima efetividade dos fins almejados pelo legislador constitucional ao criar a imunidade.

É de bom alvitre esclarecer que nem todas as limitações ao poder impositivo são princípios. São apenas alcunhados com essa palavra, visto que não o são, efetivamente. Entretanto, considera-se com bastante segurança que o preceito que impõe imunidade às exportações é um princípio, no que pese diversas manifestações doutrinárias em sentido contrário.

Citando o magistério de Ênio Moraes da Silva, Leandro Pausen sustenta que “a Constituição Americana não possui cláusulas específicas atinentes a limitações ao poder de tributar, mas permite que de seus artigos sejam extraídas consequências nesta seara”.³

A doutrina já se manifestou a respeito da interpretação a ser realizada, no concernente aos princípios.⁴ O entendimento, que aqui se mantém, adiante se transcreverá:

Esses princípios (ou normas princípios) servem de fundamento para ofertar maior concreção e amplitude aos direitos fundamentais, ao revés do que se pensava (que eles traziam insegurança jurídica). Na realidade, esses mandados de otimização é que conferem segurança aos particulares e com a evolução dos

princípios gerais do Direito até os princípios constitucionais é que já se pode aludir à eficácia dos direitos em comento em face de terceiros.

Nesse passo, forçoso concluir que a norma que preconiza a imunidade tributária incidente sobre os livros é um princípio constitucional e, por conseguinte, deve ser interpretada ampliativamente.

O Supremo Tribunal Federal, em alguns de seus julgados, vem sobressaltando a análise teleológica, objetivando assegurar máxima efetividade às normas que versam sobre imunidades tributárias, tendo até recentemente garantido o direito de entidade beneficente a não pagar o ICMS nas suas vendas, por implicar a carga fiscal do tributo ônus do seu patrimônio abrigado com imunidade a impostos, com espeque no artigo 150, VI, c, da Carta Política, a despeito de incidir a referida exação sobre operações de circulação de mercadorias.

Como a imunidade incide sobre toda a cadeia, inclui as contribuições que foram pagas nas operações anteriores, que tiveram como base de cálculo a receita, dessa forma deve o exportador ser ressarcido, o que pode ocorrer através da modalidade de crédito presumido de IPI.

Os valores dos ressarcimentos devem ser calculados adotando-se a fórmula matemática da regra de três, tendo como ponto de partida o cálculo do crédito presumido.

18.2

Do crédito presumido de IPI: considerações por analogia

Quando o legislador instituiu o crédito presumido de IPI para ressarcir os valores pagos a título de PIS e COFINS nas operações anteriores, calculados sobre o faturamento de seus fornecedores, ficou claro que a finalidade da lei seria excluir o efeito dessas contribuições sobre as receitas de exportação, reconhecendo assim a imunidade.

Fica demonstrado o reconhecimento da imunidade sobre as receitas de exportação de toda a cadeia, ou seja, sobre aquele tipo de receita não pode existir incidência de contribuições sociais em qualquer momento.

A cadeia de produção envolve todas as operações, desde a extração do minério ou qualquer outro bem da natureza até a conclusão final do produto.

Assim, para a empresa que tem como objeto social a industrialização de cera de carnaúba, o processo se inicia com a extração da palha da referida árvore, e, portanto, todas as contribuições incidentes sobre esse produto, até a operação de exportação, são imunes às referidas contribuições.

Ocorre que, no processo de industrialização, até obter o produto acabado para a exportação, devem ser pagas as contribuições previstas na legislação, pois se trata de operação no mercado interno e ainda não se disciplinou hipótese de imunidade sobre

essa receita. Mas, após a exportação, o contribuinte que exportou tem o direito de solicitar da União o ressarcimento dessas contribuições.

Nesse diapasão, pode-se afirmar que mesmo nos casos em que a lei transfere a responsabilidade da obrigação tributária para a fábrica, o produtor rural inclui no preço de venda qualquer tributo.

Como a Constituição Federal determina a imunidade das receitas de exportação de qualquer contribuição social e a lei ordinária, no caso da contribuição previdenciária rural, assim reconhece, a transferência da responsabilidade não o define como contribuinte, e, por tais razões, essa contribuição é custo do produto, onerando a exportação.

Com relação à contribuição previdenciária rural, fica ainda mais claro o porquê de o legislador ordinário reconhecer a imunidade sobre as vendas da agroindústria quando esta exporta o seu produto, apesar de este recolher a contribuição previdenciária rural quando o fornecedor for produtor rural pessoa física.

Com efeito, não reconhecer o direito do crédito presumido para compensar os valores pagos nas operações anteriores referentes a qualquer contribuição é castrar a finalidade da imunidade das receitas de exportação.

Como demonstrado, as contribuições incidentes no processo, até a conclusão do produto destinado à exportação, devem ser expurgadas após a exportação. Assim tem de ser com a contribuição previdenciária rural.

O tratamento diferenciado entre a contribuição previdenciária e as contribuições do PIS e da COFINS não é correto, porquanto todas estão na mesma espécie de tributo.

Não precisam grandes delongas para demonstrar que as contribuições previdenciárias rurais são contribuições sociais.

Consoante estabelece o artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, a seguridade será financiada por toda a sociedade, sendo que, especificamente na parte que toca ao empregador, empresas ou entidades a ela equiparadas, haverá incidência de contribuição social sobre: folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Assim a Constituição Federal define as contribuições sociais:

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003).

Nesse cenário, a Constituição Federal já definiu quem seriam os contribuintes e qual a hipótese de incidência das referidas contribuições. Não resta dúvida de que o faturamento das pessoas jurídicas pode ser base de cálculo das contribuições sociais para financiamento das contribuições sociais.

Regra geral, as contribuições sociais sobre faturamento são as do PIS e da COFINS, entretanto, existem outras sobre faturamento, dentre as quais se encontra a contribuição previdenciária rural.

Cuida-se, indubitavelmente, da mesma imunidade, visto que o legislador, quando, textualmente, excluiu da base de cálculo da contribuição previdenciária rural do faturamento da agroindústria as receitas correspondentes às exportações, é translúcido que a finalidade da norma é a continência ao artigo 149 da Constituição Federal.

Com efeito, não basta apenas autorizar a exclusão da base de cálculo, com relação às receitas de exportação, mas deve-se eliminar todo o efeito na cadeia produtiva. Se o valor pago sobre o faturamento corresponde à contribuição patronal, que é obrigação da empresa contribuinte, da mesma forma aquela contribuição paga na entrada da mercadoria é referente à parte patronal dos produtores rurais.

A falta da exclusão do efeito das contribuições previdenciárias rurais, com relação às operações anteriores, seria eliminar a imunidade.

18.3

A questão da oneração quando da compra a produtores rurais pessoas físicas

Podem-se tomar como exemplo, para demonstrar o efeito devastador da não observância da Constituição Federal, as operações de uma indústria que tem como fornecedor a pessoa física produtor rural. Então, nesse caso, todo custo direto de produção será somado aos valores pagos como contribuição previdenciária.

Em segundo, partindo-se do mesmo raciocínio, se a imunidade inclui toda a cadeia de produção, a manutenção da cobrança da referida exação importará negar o direito garantido pela Constituição Federal.

Resta demonstrar os valores que as indústrias recolhem a título de previdência rural sobre as compras, quando estas são de produtores rurais pessoas físicas.

Assim, sempre que acontecer o fato gerador de determinada contribuição em operações no mercado interno, mesmo que seja de conhecimento que essa operação trata de venda de matéria-prima para produto a ser exportado; ainda não existe a imunidade. Portanto, o direito ao crédito presumido é daquele que exportar.

As autoridades tributantes podem editar normas suspendendo a exigibilidade do crédito tributário até que haja a efetiva exportação.

Dessa forma, a não incidência da contribuição previdenciária rural sobre o faturamento relativo à exportação não exclui o efeito dos valores pagos na cadeia produtiva na sua totalidade. É necessário que o exportador seja ressarcido dos valores pagos nas operações anteriores, pois sobeja ao contribuinte buscar seus direitos perante o Poder Judiciário.

É evidente que a pessoa jurídica ou física, que pratica determinado fato gerador, o qual a lei define como hipótese de incidência, é contribuinte do tributo, e, por conseguinte, é quem há de cumprir a obrigação tributária, salvo as hipóteses de transferência de responsabilidade.

Ocorre que, segundo o artigo 128 do Código Tributário Nacional, a lei pode transferir para um terceiro a obrigação principal, mas o contribuinte continua sendo aquele que praticou o fato gerador.

Então, aquele que pratica a venda de determinada matéria-prima ou material secundário destinado à industrialização, para posterior exportação do produto, que a lei determina como fato gerador de certa contribuição, é o contribuinte da referida contribuição.

Quando a hipótese de incidência acontece, não existe dúvida de que alguém praticou o ato jurídico e que este é o contribuinte, ainda que a lei determine a transferência da obrigação, sendo que, no mundo dos negócios, este nunca assume o ônus financeiro, sempre incluindo no seu preço de venda aquele tributo.

Nos casos em que a lei transfere a obrigação para um terceiro, no primeiro momento, aquele menos avisado pode chegar a imaginar que não aconteceu a transferência do ônus financeiro. Isso porém não é verdadeiro, pois o comprador inclui os valores pagos referentes à previdência rural sobre a matéria-prima no seu custo, fazendo com que o fornecedor, muitas vezes, reduza o preço por disputa de mercado.

Por outro lado, quando a lei determina que a obrigação é do terceiro envolvido, retira toda a possibilidade de dúvida de que a contribuição previdenciária está onerando o custo da exportação, porquanto fica claro que o desembolso que a indústria faz é exatamente o valor da mercadoria (nota fiscal de entrada) mais a contribuição previdenciária rural (guia de recolhimento).

A agroindústria que exporta sua produção não é contribuinte da aludida exação, tendo em vista que a lei ordinária, em continência à Constituição Federal, prescreve que as receitas são imunes.

Dessa forma, nunca praticou um ato jurídico que seria um fato gerador da referida contribuição e, em consequência, este não é contribuinte.

¹ A despeito de saber que o assunto é extremamente relevante, entendemos prudente não incursionar na discussão, sob pena de fuga do tema a ser tratado neste estudo, embora faremos um breve histórico, para que se possa colocar detidamente o problema.

² GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. COFINS, PIS e CSLL – variações cambiais ativas e crédito presumido do IPI da Lei nº 9.363/96 – imunidade das receitas decorrentes de exportação – art. 149 da Constituição Federal, Publicado no Juris Síntese nº 52 – mar./abr. de 2005. Acesso em: 30/7/2006.

³ PAULSEM, Leandro. *Direito tributário*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 181.

⁴ COELHO, Ivson. *Constitucionalização do direito privado*. Publicado no sítio eletrônico <http://www.pge.ce.gov.br/teste1_arquivos/Constitucionaliza%E7%E3o%20do%20Direito%20Privado.doc>.

Arbitramento das Contribuições para Previdência Social na Construção Civil

Regra geral, a contribuição para a previdência devida pelos contribuintes pessoas jurídicas é sobre a remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título, ao segurado empregado e trabalhadores avulsos, conforme determina o artigo 22 da Lei nº 8.212/1991; assim determina o diploma legal:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Somente com relação aos contribuintes que têm como atividade a agroindústria, a contribuição é devida sobre o faturamento, o que já foi bastante explorado no Capítulo 14 trata das contribuições previdenciárias na atividade rural.

Assim, não fica qualquer dúvida de que a contribuição para a previdência por parte das pessoas jurídicas é com relação à remuneração paga ou creditada. Ocorre que, às vezes, o contribuinte não tem uma contabilidade organizada. Dessa forma, fica inviável a autoridade fiscal fazer a averiguação se os recolhimentos realizados pelo contribuinte estão corretos.

Com efeito, quando o contribuinte encontra-se na situação apresentada no parágrafo anterior, a autoridade fiscal pode levantar os valores através do arbitramento.

O arbitramento da base de cálculo da contribuição na construção civil se dá através da área construída, sendo comum à autoridade fiscal de previdência levantar valores de contribuições para a previdência social através desse procedimento, mesmo que a empresa tenha apresentado uma contabilidade de acordo com as normas vigentes.

O procedimento está regulamentado no artigo 234 do Decreto nº 3.048/1999, Regulamento da previdência social, abaixo transcrito, para uma melhor análise.

Art. 234. Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, de acordo com critérios estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social, cabendo ao proprietário, dono da obra, incorporador, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

O diploma legal não deixa qualquer dúvida de que se aplica o arbitramento com base na área construída somente nos casos em que não existe a prova regular do montante do salário pago, que é a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Essa formalidade é nada mais que a contabilidade feita, dentro dos padrões estabelecidos pela legislação. Assim, se o contribuinte apresentar a contabilidade em conformidade com a legislação vigente, é necessário que a autoridade fiscal faça a apuração da possível diferença através dos registros contábeis.

Dessa forma, quando o contribuinte apresenta a contabilidade à autoridade fiscal, antes de esta arbitrar o valor das contribuições para a previdência com base na área construída e no padrão de execução da obra, faz-se necessária a desclassificação da contabilidade, o que não é tão fácil.

Ocorre que é muito usual por parte das autoridades fiscais o arbitramento do valor da contribuição previdenciária, mesmo quando o contribuinte tem a contabilidade. Como este não tem conhecimento pleno dos seus direitos, aceita, pacificamente, normalmente fazendo o pagamento ou parcelamento da diferença apresentada pela autoridade.

Esse procedimento é absolutamente ilegal. Assim, o profissional que vai fazer um planejamento tributário em uma construtora deve verificar se houve situações como essa, para sugerir à administração da empresa o ingresso de ação judicial com a finalidade de recuperar os valores pagos indevidamente.

Com efeito, apesar de a legislação ser clara, ou seja, somente com a falta da prova regular será admitido o arbitramento; às vezes, algumas autoridades menos avisadas fazem o arbitramento mesmo se o contribuinte apresentar a contabilidade.

Em algumas situações, a autoridade fiscal não se conforma com a apresentação da contabilidade do contribuinte e procura de todas as formas desclassificar a contabilidade. Pode ser mencionado um caso prático de uma empresa que tem a seguinte história:

Uma construtora declarava com base no lucro presumido, mas mantinha a contabilidade como se declarasse o Imposto de Renda com base no lucro real, com os livros devidamente registrados.

A autoridade fiscal apresentou ao contribuinte uma diferença a recolher com base em um arbitramento, sendo que a referida diferença foi levantada através de arbitramento com base na área construída. O contribuinte informou à autoridade que não estava correto o seu levantamento, tendo em vista que a mesma tinha apresentado a contabilidade, conforme termo de início de fiscalização.

A autoridade tentou, com vários argumentos, que o contribuinte recolhesse aquela diferença, porque se fosse levantar pela contabilidade o valor seria maior, mas o contribuinte se manteve firme e não aceitou o arbitramento.

Então, a autoridade começou a fazer a análise da contabilidade do contribuinte, mas sempre com o firme propósito de fazer o arbitramento, pois, de acordo com a contabilidade, todos os valores devidos haviam sido recolhidos.

Para surpresa do contribuinte, a autoridade realizou o arbitramento fazendo a desclassificação da contabilidade da empresa com os seguintes argumentos:

- a) o contribuinte tinha contrato de mútuo com outra pessoa jurídica, sendo que a empresa que emprestou os recursos, simplesmente, repassou cheques de terceiros;
- b) os cheques com os quais a empresa repassou o recurso estavam fazendo parte do seu saldo de caixa, portanto, registrados como tal, ou seja, na saída foram contabilizados fazendo o débito na conta de empréstimo a crédito da conta de caixa;
- c) a construtora, quando recebeu os cheques do depósito, fez a contabilização debitando bancos conta movimento e creditou o empréstimo, o que é absolutamente normal;
- d) a autoridade entendeu que o empréstimo não existia, porque uma empresa havia contabilizado as liberações dos recursos como saída do caixa e a outra registrou o recebimento como depósito em cheque.

Diante dessa situação, apenas restou ao contribuinte ingressar com impugnação administrativa, o que teve como resultado a nulidade de feito fiscal em primeira instância em Fortaleza, cuja decisão é a seguinte:

EMENTA:

DIREITO PREVIDENCIÁRIO: OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL PESSOA JURÍDICA. AFERIÇÃO INDIRETA. NÃO CABIMENTO.

A aferição indireta para apurar os valores pagos na execução de obra de construção civil é medida excepcional, só podendo ser utilizada quando for apresentada contabilidade deficiente, ou em desacordo com as formalidades legais.

NULIDADE DO LANÇAMENTO

A decisão de primeira instância foi em consonância com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

O Código Tributário Nacional, norma geral em matéria tributária, versa sobre o arbitramento ou aferição por meios indiretos. Veja-se:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Perscrutando o dispositivo, aquilata-se que só se podem desconsiderar as informações do contribuinte e, por conseguinte, aferir indiretamente, arbitrando valores, quando as informações prestadas não merecerem fé ou quando haja omissão das informações ou dos documentos fiscais.

Não bastasse isso, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que o lançamento por arbitramento ou a aferição indireta só pode se dar em situações excepcionais, o que não se cogita no caso dos autos. Confirmam-se, a propósito, precedentes daquela Corte:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRAZO DECADENCIAL. **AFERIÇÃO INDIRETA**. MEDIDA EXCEPCIONAL. SÚMULAS 7 E 83/STJ.

1. O prazo prescricional das contribuições previdenciárias sofreu várias alterações. Até a Emenda Constitucional nº 8/77, em face do débito previdenciário ser considerado de natureza tributária, o prazo prescricional é o quinquenal. Após a citada emenda, que lhes desconstituiu a natureza tributária, o prazo passou a ser o trintenário, consoante a Lei nº 3.807/60. Após a CF/88, passou-se a entender que o prazo seria quinquenal, enquanto a Lei nº 8.212/91 o prazo passou a ser o decenal, o que não é aceito pela jurisprudência deste Tribunal, tendo em vista o *status* de lei complementar gozado pelo CTN.

2. Os precedentes da Seção de Direito Público reconhecem, entretanto, que o prazo decadencial, nunca se alterara no período em exame, permanecendo quinquenal, como previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional.

3. *A apuração indireta do valor das contribuições previdenciárias é providência excepcional que representa uma ruptura nos procedimentos rotineiros para a apuração do montante da obrigação tributária, justificada pela existência de irregularidades insanáveis na documentação contábil apresentada pela empresa.*

4. A Corte de origem entendeu que a escrituração contábil da empresa é suficiente para afastar tal excepcionalidade. A revisão deste entendimento esbarra na Súmula 7/STJ.

5. Recurso especial não conhecido.¹

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. **AFERIÇÃO INDIRETA**. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.

I – O acórdão recorrido manifestou-se com base nos fatos e provas carreados aos autos, no sentido de que a existência de documentação suficiente, para se apurar a base de cálculo da contribuição previdenciária, faz com que deva ser afastada a aferição por arbitramento, já que se trata de medida de caráter excepcional. Rever tal posicionamento, alegando que tais documentos não ilidem a presunção de certeza e liquidez da CDA, demandaria reavaliar estes elementos, o que é defeso ante a Súmula nº 7 desta Corte.

II – Agravo regimental improvido.²

Tecidas essas digressões, não resta qualquer dúvida sobre a impossibilidade de a autoridade fiscal simplesmente fazer o arbitramento da contribuição com base na área construída, se o contribuinte apresenta a contabilidade.

Ainda sobre o arbitramento, o contribuinte deve ficar atento aos casos de desclassificação da contabilidade, porque muitas vezes são casos semelhantes a este apresentado, sem qualquer fundamentação ou razão para tanto.

É sabido que, sempre que através da contabilidade apresentada, for possível o levantamento dos valores, a autoridade não poderá fazer o arbitramento, mesmo que esta apresente algumas inconsistências, pois a finalidade do processo administrativo é buscar a verdade real.

Portanto, com relação aos casos em que o contribuinte apresentou-se perante a repartição, a qual fez os cálculos pelo método comentado, e recolheu, através de qualquer modalidade, ou seja, pagamento imediato ou parcelamento, deve pedir uma revisão de ofício. Caso não seja atendido, deve ingressar judicialmente para rever os valores pagos.

Um questionamento muito comum na sociedade é sobre o débito tributário confessado, ou seja, a autoridade fiscal em procedimento de fiscalização faz o arbitramento do valor com base em critérios definidos em lei e determina que o contribuinte assine uma confissão de dívida, assim confirmando que era devido aquele valor, portanto nada mais pode ser feito. Isso não é verdade.

Em matéria tributária, o princípio da legalidade é um dos mais importantes. Assim, a obrigação principal surge com um fato econômico que foi definido em lei como fato gerador do imposto.

Não se quer alongar sobre o princípio da legalidade, mas apenas comentar que a relação do Estado com o contribuinte, quando se trata de tributos, deve se dar através de

lei e não de contrato particular entre as partes, e imposta pelas autoridades. Se assim for feito, tudo que estiver fora desse contexto é absolutamente ilegal. Assim, pode-se concluir que aquele documento que o contribuinte assina como confissão irrevogável juridicamente não tem qualquer valor jurídico.

A hipótese de que se o contribuinte assinou é porque este reconhece que devia, nem sempre é verdade, porque, muitas vezes, é pressionado de várias formas: pelo cliente, que quer a averbação do imóvel, que só será feita com a certidão; pelo fisco, que diz que só expede a Certidão Negativa de Débito se o mesmo fizer a confissão.

Dessa forma, em situações como essa, o profissional deve sugerir ao contribuinte que ingresse judicialmente para recuperar os valores pagos indevidamente.

¹ REsp 644183/RS; RECURSO ESPECIAL 2004/0031360-3, Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, 4/5/2006, *DJ* 17/5/2006, p. 116.

² AgRg no REsp 398121/RS; AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2001/0194649-7, Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, 4/11/2004, *DJ* 6/12/2004, p. 195.

Decadência das Contribuições Previdenciárias

A contribuição para a previdência está regulamentada pela Lei nº 8.212/1991 que, em seu artigo 45, determina o prazo de dez anos para a prescrição das referidas contribuições.

Assim prescreve o referido artigo:

Art. 45. O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Dessa maneira, confirma os procedimentos de fiscalização por parte das autoridades, ou seja, levantando diferenças no recolhimento dessa contribuição nos últimos dez anos.

Os tributos em que o lançamento do crédito é por homologação são aqueles os quais a legislação atribui ao contribuinte o dever de calcular e recolher sem prévio exame por parte da autoridade administrativa.

A extinção do crédito tributário por homologação acontece no prazo de cinco anos a contar da data do fato gerador, quando o contribuinte declara através das obrigações acessórias, próprias para cada tributo, que no caso do INSS é a GFIP.

Assim preceitua o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O diploma mencionado faz apenas a ressalva com relação às fraudes, aos dolos e às simulações, em que não existe prazo para prescrição.

Existem também os casos em que o prazo começa a contar a partir do primeiro dia do ano seguinte ao fato gerador, que são aqueles nos quais o contribuinte não declarou o crédito tributário, conforme inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Como se não bastasse o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que é neste sentido, segue a ementa do REsp 761908/SC.

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DE SEUS CRÉDITOS. DECADÊNCIA. LEI 8.212/91 (ARTIGO 45). ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DA CF/88. ACÓRDÃO ASSENTADO EM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

1. Prazo decadencial aplicável ao direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos.

2. Irresignação especial fundada na alegada violação dos artigos 150, § 4º, e 173, I, do CTN, e 45, da Lei 8.212/91, que prevê o prazo de dez anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, bem como na aduzida divergência jurisprudencial existente entre o acórdão recorrido e aresto do STJ, no sentido de que, “quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário” (EResp 132329/SP, Relator Ministro Garcia Vieira, Primeira Seção, DJ de 07.06.1999).

3. Acórdão regional que assentou a inaplicabilidade do prazo previsto no artigo 45, da Lei 8.212/91, “pelo fato de que tal lei refere-se às contribuições previdenciárias, categoria na qual não se encaixa a contribuição social sobre o lucro, como quer o Fisco” e “em razão de que os prazos de decadência e prescrição constituem matéria reservada à lei complementar, na forma do artigo 146, III, b, da Constituição Federal”. Consoante o Tribunal de origem, somente o Código Tributário Nacional, diploma legal recepcionado como lei complementar, pode dispor acerca de prazos decadenciais e prescricionais, restando eivado de inconstitucionalidade o artigo 45, da Lei 8.212/91.

4. O prazo decadencial decenal aplicado na forma do artigo 45, da Lei 8.212/91, em detrimento dos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, da Constituição Federal de 1988, bem como a recusa de sua aplicação posto oriunda de lei ordinária, em contravenção ao cânone constitucional, impregna o aresto de fundamento nitidamente constitucional, *ad minus* quanto à obediência à hierarquia de normas porquanto a Carta Magna exige lei complementar para o tratamento do *thema iudicandum*.

5. Deveras, reconhecer a higidez da lei ou entrever a sua contrariedade às normas constitucionais, implica assentar a natureza constitucional do núcleo central do aresto impugnado, arrastando a competência exclusiva da Suprema Corte para a cognição da presente impugnação (Precedentes do STJ: REsp 841978/PE, Segunda Turma, publicado no DJ de 01.09.2006; REsp 548043/CE, Primeira Turma, DJ de 17.04.2006; e REsp 713643/PR, José Delgado, Primeira Turma, DJ de 29.08.2005).

6. Nada obstante, consoante cediço, as leis gozam de presunção de legalidade enquanto não declaradas inconstitucionais. Desta sorte, o incidente de inconstitucionalidade que revela controle difuso não tem o condão de paralisar os feitos acerca do mesmo tema, tanto mais que a sua decisão no caso concreto, por tribunal infraconstitucional tem eficácia inter partes.

7. Deveras, tratando-se o STJ de tribunal de uniformização de jurisprudência, enquanto a Corte Especial não decide acerca da constitucionalidade da questão prejudicial, há de se aplicar ao caso concreto o entendimento predominante no órgão colegiado, *ex vi* dos artigos 150, § 4º, e 173, I, ambos do CTN.

8. Com efeito, a Primeira Seção consolidou entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, no caso em que não ocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o poder-dever do Fisco de efetuar o lançamento de ofício substitutivo deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

9. Deveras, é assente na doutrina: “a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado – com o prazo do artigo 150, § 4º – que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o *dies a quo* do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do *dies ad quem* do prazo do artigo 150, § 4º. A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica. Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos ‘cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa’; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

[...]

A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se ‘definitivamente extinto o crédito’ no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescentar a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar ‘definitivamente extinto o crédito’?

Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo” (Alberto Xavier, *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, págs. 92 a 94).

10. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese,

entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo do Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte (Precedentes da Primeira Seção: AgRg nos EREsp 190287/SP, desta relatoria, publicado no *DJ* de 02.10.2006; e ERESP 408617/SC, Relator Ministro João Otávio de Noronha, publicado no *DJ* de 06.03.2006).

11. *In casu*, a notificação de lançamento, lavrada em 31.10.2001 e com ciência em 05.11.2001, abrange duas situações: (1) diferenças decorrentes de créditos previdenciários recolhidos a menor (abril e novembro/1991, março a julho/1992; novembro e dezembro/1992; setembro a novembro/1993, janeiro/1994, março/1994 a janeiro/1998; e março e junho/1998); e (2) débitos decorrentes de integral inadimplemento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos (maio a novembro/1996; janeiro a julho/1997; setembro e dezembro/1997; e janeiro, março e dezembro/1998) e das contribuições destinadas ao SAT incidente sobre pagamentos de reclamações trabalhistas (maio/1993; abril/1994; e setembro a novembro/1995).

12. No primeiro caso, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, encontram-se fulminados pela decadência os créditos anteriores a novembro/1996.

13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT.

14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido.

Posto isto, dúvida não há mais de que a Fazenda Pública não pode constituir crédito tributário, como pretende, com prazo superior a cinco anos. Dessa forma, o contribuinte, em um planejamento tributário, deve verificar se existem casos de autuação fiscal levantando valores com prazo superior a cinco anos.

As medidas a serem tomadas dependem de cada situação. Com relação aos que já recolheram contribuições levantadas depois de decaídas, devem pleitear a repetição do indébito ou suspender o recolhimento nos casos daqueles que ainda estão pagando o parcelamento.

Direito da Restituição do Indébito

Os valores que o contribuinte recolhe a maior, por erro, ou até mesmo por determinação de uma lei que posteriormente venha a ser declarada como ilegal, poderão ter a sua devolução solicitada.

Esse direito está resguardado pelo artigo 165 do Código Tributário Nacional, conforme a seguir transcrito:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Não resta qualquer dúvida sobre o direito às restituições, os quais serão na mesma proporção dos valores pagos a maior, ou seja, se o tributo foi pago a maior com juros e multa, a restituição envolve também os valores recolhidos a títulos de encargos.

A definição dos valores a serem devolvidos está no artigo 167 do Código Tributário Nacional, conforme a seguir:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

O prazo para o contribuinte requerer a restituição é de cinco anos após a extinção definitiva do crédito tributário.

Como comentado no capítulo anterior, de acordo com o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário referente àqueles em que o contribuinte

apura os valores e faz o recolhimento, sem uma prévia revisão por parte das autoridades administrativas, será extinto com a homologação. Abaixo, transcreve-se referido diploma legal.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, *será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado*, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Com efeito, se a Fazenda não se manifestar no prazo de cinco anos, ocorre a homologação tácita, e o crédito tributário será extinto.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

O inciso I do artigo 168 faz menção aos valores pagos a maior, seja por erro do contribuinte ou até mesmo por determinação legal, que depois tenha sido declarada como ilegal.

A prescrição do direito da repetição de débitos dos valores pagos a maior ou indevido é com cinco anos, tendo como termo de início o da extinção do crédito.

Como o referido diploma legal determina que o prazo começa a contar da extinção do crédito tributário, e o § 4º do artigo 150 determina que a extinção definitiva é com a homologação nos casos em cabe esse instrumento, assim pode-se concluir que o prazo é de dez anos.

No entanto, com o advento da Lei Complementar nº 118, houve uma mudança grande neste contexto, pois, em seu artigo 3º, vem alterando esse entendimento, ou seja, determinando que, para efeito da restituição, a extinção do crédito tributário seria no momento do pagamento.

Art. 3º Para efeito de interpretação do *inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966* – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

O legislador apresenta o artigo como sendo uma interpretação ao inciso I, do artigo 168, embora, na verdade, trata-se de alteração na legislação.

Caso seja uma interpretação do artigo 168, até os valores pagos a maior anteriores à vigência desta lei, que foi em junho de 2005, terão que seguir essa nova regra.

Assim, surge uma grande discussão que deve chegar ao Supremo Tribunal Federal, para que o mesmo possa decidir se os efeitos dessa lei atingem também os créditos do contribuinte pagos anteriores a sua vigência.

Partindo-se do princípio de que a única certeza que existe é a de que, no caso em que o contribuinte não ingresse judicialmente pedindo a restituição de valores recolhidos antes da vigência da Lei Complementar nº 118/2005, não vai ter declarado o seu direito. É interessante os contribuintes que tenham valores nessa situação ingressarem com uma ação judicial o mais rápido possível.

Diferença IPC/1990

O artigo 2º da Lei nº 7.799/1989 restabeleceu a correção monetária do balanço das demonstrações financeiras, sendo que esta lei institui o BTN Fiscal como índice oficial para fim de correção monetária.

No ano base de 1990, a variação do IPC foi 100% maior que a da BTN Fiscal. Assim, as empresas capitalizadas estavam pagando Imposto de Renda maior que o devido, tendo em vista que o resultado apurado não representava os valores reais.

Com efeito, os contribuintes ingressaram na justiça pleiteando o direito de corrigir os balanços com base no IPC, porquanto essa correção interessava somente às empresas capitalizadas, ou seja, aquelas com o patrimônio líquido maior que o permanente.

Ocorre que as decisões judiciais começaram a ser favoráveis aos contribuintes, e com isso as autoridades mais uma vez mudaram as regras do jogo, através da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991. Uma das principais modificações foi a conhecida correção da diferença IPC/1990, ou seja, o reconhecimento do efeito inflacionário do ano-base de 1990.

O reconhecimento do efeito inflacionário, de acordo com a variação do IPC, relativo ao ano-base de 1990, só interessava, como comentado, aos contribuintes capitalizados, porque o resultado seria a redução de Imposto de Renda.

Entretanto, para os contribuintes que tinham o permanente com valores superiores ao patrimônio líquido, o resultado seria o aumento dos referidos tributos, pois o saldo da correção monetária seria uma receita.

Com relação aos contribuintes que tinham como resultado da correção monetária despesa, continuaram sendo prejudicados, tendo em vista que o reconhecimento dessa redução na base de cálculo do Imposto de Renda só poderia acontecer a partir de 2003, no prazo de seis anos. Entretanto, não se tratará dessa matéria, porque nada mais pode ser feito.

Em uma simples análise, pode-se observar que a lei é de 1991 e aumenta a base de cálculo para o ano de 1990, ou seja, uma verdadeira afronta aos princípios da segurança jurídica e ao da irretroatividade.

Assim determina o artigo 3º da referida lei, com relação ao tratamento que deve ser dado aos contribuintes com saldo de correção monetária de balanço, reconhecida em 1991, com relação ao ano-base de 1990.

Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de

1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I – poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor;

II – será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.

Então, o inciso II do referido diploma legal determina como e quando deverá ser incluído na base de cálculo do Imposto de Renda o saldo credor da correção monetária.

Cabe uma rápida explicação sobre como seria a realização dessa receita, ou seja, qual o critério utilizado na determinação do lucro inflacionário, que é pela baixa do bem do imobilizado, que pode ser através de venda ou de depreciação.

O contribuinte tem que realizar, em cada ano, independentemente da realização do bem do ativo imobilizado, da forma explicada no parágrafo anterior, no mínimo 10% do saldo acumulado do lucro inflacionado.

Mesmo com a realização mínima de 10% em cada ano, o que aparentemente já estaria totalmente realizado, só que a base de cálculo não é o valor, e sim saldo.

Para uma melhor compreensão, será o caso de uma pessoa jurídica que tinha no seu imobilizado somente terreno e a correção da diferença do IPI/1990, que foi no valor de R\$ 1.000.000,00.

Está-se utilizando um valor em real quando, na verdade, na época, a moeda era outra. Mas esse exemplo é apenas para facilitar o entendimento. Também deveria ser corrigido o saldo, mas não se está incluindo esta atualização, porque o objetivo aqui é mostrar a possibilidade de, mesmo depois de tantos anos, ainda existirem empresas com saldo credor de IPC/1990.

Ano	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
1993	Saldo inicial	1.000.000		1.000.000
1993	Realização 10%		100.000	900.000
1994	Realização 10%		90.000	810.000
1995	Realização 10%		81.000	729.000
1996	Realização 10%		72.900	656.100
1997	Realização 10%		65.610	590.490
1998	Realização 10%		59.049	531.441

1999	Realização 10%		53.144	478.297
2000	Realização 10%		47.829	430.468
2001	Realização 10%		43.046	387.422
2002	Realização 10%		38.742	348.680
2003	Realização 10%		34.868	313.812
2004	Realização 10%		31.381	282.431
2005	Realização 10%		28.243	254.188
2006	Realização 10%		25.418	228.770
2007	Realização 10%		22.877	205.893

O leitor deve estar atento para o fato de que, na prática, o cálculo é um pouco diferente, pois há correção monetária e mudança de moeda. Porém, como já comentado, o objetivo é demonstrar que existe a possibilidade de ainda haver empresa com saldo credor da correção monetária.

O demonstrativo apresenta um saldo no final de 2007 no montante de R\$ 205.893,00, sendo que o contribuinte pode ingressar judicialmente para afastar a cobrança de Imposto de Renda sobre esse valor.

Além da possibilidade de afastar a exação fiscal sobre o saldo, os valores realizados nos últimos cinco anos, ou até nos últimos cinco ou dez anos, podem ser requeridos pelo contribuinte. Conforme comentários no capítulo, o contribuinte pode requerer a restituição do indébito nos últimos dez anos, pois agora vai-se tratar da ilegalidade da exação fiscal.

O artigo 150, inciso III, letra *a*, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos sobre fatos geradores anteriores à vigência da lei.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*.

Dúvidas não há de que houve um alargamento da base de cálculo dos referidos tributos em 1991, com relação ao fato gerador de 1990. Portanto, a Lei nº 8.200/1991 caracteriza a irretroatividade da lei antes de sua vigência.

A letra *a* do inciso III é muito clara no que concerne à vedação da instituição ou aumento de tributos sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei. Ocorre que a referida lei entrou em vigor em 29 de junho de 1991, data de sua publicação, conforme artigo 7º:

Art. 7º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

O fato gerador do tributo ocorreu em 2000, sendo que a tributação foi diferida, o que são duas situações absolutamente diferentes, pois a legislação do Imposto de Renda autoriza o contribuinte a fazer a opção de diferir ou não.

O artigo 51 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 autoriza o contribuinte a diferir, mas com opção:

Art. 51. O saldo credor da conta de correção monetária de que trata o item II do artigo 39 será computado na determinação do lucro real, mas o contribuinte terá opção para diferir, com observância do disposto nesta Subseção, a tributação do lucro inflacionário não realizado.

Assim, como o contribuinte que declara com base no lucro real está obrigado a reconhecer suas receitas pelo regime de competência, no saldo credor da correção monetária a competência é o período em que ocorreu a desvalorização da moeda.

No caso da diferença do IPC/1990, a desvalorização aconteceu em 1990, portanto, época em que ocorreu o fato gerador. Dessa forma, a Lei nº 8.200/1991 está alargando a base de cálculo do Imposto de Renda com relação a fato anterior à sua vigência.

Com relação à irretroatividade, Leandro Paulsen assim se manifesta:

Princípio da irretroatividade em matéria tributária. O art. 150, III, *a*, da Constituição estabelece a irretroatividade em matéria tributária de instituição de tributos, impedindo a incidência da lei sobre situação, nela definida como fato gerador, ocorrida antes do início da vigência da lei instituidora ou majoradora. O STF tem como referência, para análise da irretroatividade, o aspecto temporal da hipótese de incidência, ou seja, o momento apontado pela lei como sendo aquele em que se deve considerar ocorrido o fato gerador.¹

Como já sobejamente comentado, a Lei nº 8.200/1991 determina a correção das demonstrações financeiras em 1990, com base na variação do IPC no mesmo ano, período em que ocorreu o fato gerador do tributo.

O autor continua seus ensinamentos, tratando sobre a segurança jurídica:

Irretroatividade tributária como revelação do princípio da segurança jurídica. A limitação ao poder de tributar prevista no art. 150, inciso III, alínea *a*, da Carta Magna constitui garantia do contribuinte contra o arbítrio do Estado, assegurando-lhe o conhecimento prévio da carga tributária a que estará sujeito. A cláusula da irretroatividade está baseada no privilegiamento da segurança jurídica, princípio que deve nortear a atuação do legislador e do aplicador da lei.²

Muitos são os argumentos sobre a ilegalidade da exação em questão, portanto, em uma revisão fiscal que precede o planejamento tributário, trabalho de extrema necessidade em qualquer planejamento tributário, para que o profissional possa conhecer o contribuinte, deve ser verificado se não houve recolhimento de Imposto de Renda sobre essas receitas nos últimos cinco anos, ou, ainda, se tem saldo a ser tributado.

Caso exista a situação acima comentada, o profissional deve recomendar à administração ingressar judicialmente, para afastar a exação fiscal, como também a repetição do indébito.

¹ In: *Direito tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 220.

² Idem. p. 221.

23

Contribuições Sociais Devidas pelas Empresas Optantes pelo Simples

As microempresas e empresas de pequeno porte têm direito a tratamento diferenciado garantido na Constituição Federal, sendo regulamentado pela Lei nº9.317/1996 no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Esse tratamento foi regulamentado de acordo com a Lei nº 9.317, que resumiu alguns tributos da União, recolhidos no mesmo DARF e calculados com alíquota única, dentre os quais estão as contribuições sociais, o PIS, a COFINS e o CSLL.

É verdade que reduziu muito a burocracia para as empresas enquadradas nessa situação, mas alguns problemas podem ser identificados, o que será comentado a seguir.

23.1

Imunidade nas exportações

A administração pública continua não respeitando na íntegra a imunidade das receitas de exportação, seja por mascarar tributos, seja por hipótese de incidências de determinadas contribuições, dentre as quais podem ser citadas as seguintes: *as Contribuições para o PIS, COFINS, CSLL e INSS, nas exportações das empresas optantes pelo SIMPLES etc.*

Mas nesse contexto, vai-se limitar a analisar essa situação somente com relação às empresas optantes pelo SIMPLES, com aplicação da Lei nº 9.317/1996, mas antes é necessário fazer um comentário geral sobre a imunidade.

A Constituição Federal prevê que são imunes aos **impostos** os livros, jornais, periódicos, os entes públicos, além de outras imunidades, como as decorrentes de receitas de vendas de produtos para o exterior.

Apesar disso, a União Federal utiliza esse termo *impostos* e o interpreta restritivamente, ou seja, como ela sabe da proibição constitucional, institui outros tributos, como taxas e contribuições, ou os inclui em uma base de cálculo única, como é o caso do SIMPLES, sobre as situações imunes.

Dessa maneira, ela vem se livrando da vedação com a imposição de tributos que não sejam os impostos, fazendo incidir todos os tributos de forma global, como nos

casos em comento, acarretando uma verdadeira burla à intenção da Constituição – que é a desoneração de algumas situações, às quais se outorgou imunidade.

O objetivo da ação é questionar a constitucionalidade da inclusão no recolhimento dos valores destinados ao SIMPLES, das contribuições que são imunes às receitas de exportação.

O artigo 4º da Instrução Normativa nº 355/03 da Secretaria da Receita Federal determina que as exclusões da receita bruta para efeito da definição da base de cálculo dos valores a serem recolhidos a título do SIMPLES, serão somente as vendas canceladas e os descontos incondicionais.

Art. 4º Considera-se receita bruta, para os fins de que trata esta Instrução Normativa, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, *excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos*. (grifo nosso)

§ 1º Ressalvado o disposto no *caput*, para fins de determinação da receita bruta apurada mensalmente, é vedado proceder-se a qualquer outra exclusão em virtude da alíquota incidente ou de tratamento tributário diferenciado (substituição tributária, diferimento, crédito presumido, redução de base de cálculo, isenção) aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, de que trata esta Instrução Normativa.

§ 2º Para fins de determinação da receita bruta auferida, poderá ser considerado o regime de competência ou de caixa, mantido o critério para todo o ano-calendário.

O § 1º determina que nem uma outra exclusão será permitida, inclusive com relação a tributos que já foram pagos na forma de substituição tributária, crédito presumido e redução da base de cálculo de isenção.

Em primeiro lugar, nem a Lei nº 9.317/1996 poderia vedar a exclusão da base de cálculo do SIMPLES sobre o valor correspondente às exportações, por se tratar de imunidade, um direito garantido na Carta Magna.

A Instrução Normativa que regulamentou o SIMPLES veda a exclusão de receitas que tenham redução ou até mesmo isenção. Assim, nem mesmo o referido diploma legal excluiu esse direito, tendo em vista que a imunidade é absolutamente diferente da isenção.

Dessa forma, tanto a Lei nº 9.317/1996 quanto a Instrução Normativa nº 355/2003 vedaram a exclusão da receita de exportação da base de cálculo dos tributos aqui em comento, mas também não autorizaram esta redução da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS textualmente.

De acordo com a Receita Federal do Brasil, as únicas exclusões da receita bruta permitidas, para as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, são as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Para fins de determinação da receita bruta apurada mensalmente, é vedado proceder-se, mesmo no caso de substituição tributária e naqueles casos de tributação concentrada, a qualquer outra exclusão, em virtude da alíquota favorecida e do tratamento tributário diferenciado utilizado pelos integrantes do SIMPLES. Também não haverá redução do percentual a ser aplicado sobre a receita bruta mensal.

Mas, como demonstrado, não tem cabimento essa vedação, como também não há com relação às receitas já tributadas na forma de substituição tributária.

Ainda com relação à receita de exportação, a Lei Complementar nº 123/2006, no § 4º, inciso V, do artigo 18, vem autorizando a exclusão das referidas receitas.

Assim é a redação do referido artigo:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, optante do Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

[...]

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:

I – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;

II – as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III – as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

IV – as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária; e

V – *as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou do consórcio previsto nesta Lei Complementar. (grifo nosso)*

§ 7º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago, aplicável à própria comercial exportadora.

A redação não está muito clara, pois determina apenas que o contribuinte deve destacar, para fins de cálculo do SIMPLES, os valores referentes à receita de exportação. O § 7º não deixa qualquer dúvida.

O § 7º determina que, no caso das empresas de exportação que comprarem do contribuinte optante do SIMPLES, com a finalidade exclusiva de exportar, e no prazo de 180 dias não embarcarem as mercadorias, ficarão sujeitas ao recolhimento dos tributos que deixaram de ser pagos pelo vendedor.

O tratamento mencionado no parágrafo anterior é exatamente aquele destinado às operações, nos quais é respeitada a imunidade.

Diante do exposto, têm-se duas situações: antes da vigência da Lei Complementar nº 123/2006 e depois. Na primeira situação, o contribuinte que tem receita de exportação, mesmo que seja através de empresas exportadoras, deve procurar fazer uma consulta à Receita Federal do Brasil sobre a possibilidade de excluir essa receita da base de cálculo do SIMPLES.

Caso a SRF declare a impossibilidade de o contribuinte adotar esse tratamento, é recomendável que ele ingresse judicialmente.

Com relação à segunda situação, o profissional deve analisar se a empresa vem adotando a exclusão das receitas de exportação, conforme determina o § 4º do artigo 18 da Lei Complementar nº 123/2006.

Com efeito, a vedação da exclusão da base dos valores referentes às receitas de produtos que foram tributados na forma de substituição tributária leva o contribuinte a pagar em duplicidade esses tributos.

Um exemplo clássico é com relação às farmácias, em que os medicamentos foram tributados na sistemática de monofásico, e, quando recolhido o SIMPLES em uma única alíquota, recolhe-se outra vez.

24

Das Contribuições para o PIS e a COFINS

As contribuições para o PIS e a COFINS podem ser consideradas tributos bastante complexos, tendo em vista vários fatores, dentre os quais relacionam-se os seguintes:

- i) a legislação que trata dos dois tributos, os quais foram propostos para o desenvolvimento deste trabalho, vem dando tratamento diferenciado a produtos e não a setores da economia, tornando difícil o acompanhamento do que é tributado ou não;
- ii) existem duas sistemáticas de apuração, ou seja, cumulativa e não cumulativa;
- iii) existem produtos tributados na sistemática de monofásico, substituição tributária e produtos cuja tributação ocorre em cada operação de venda.

Assim, poder-se-ia dizer que, na atualidade, são tributos complexos e de difícil acompanhamento por parte dos profissionais da área fiscal e tributária. Dessa forma, algumas empresas podem estar recolhendo ou deixando de utilizar alguns créditos autorizados por lei.

Neste capítulo, pretende-se desenvolver um estudo somente sobre as possibilidades de questionamentos jurídicos com relação ao PIS e à COFINS cumulativos, que são destinados aos contribuintes que declaram o Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

24.1

Base de cálculo da COFINS

É sabido que a COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, observado o artigo 195 da Constituição Federal, conforme redação a seguir:

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, incidente sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro;

II – dos trabalhadores;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

De acordo com o diploma acima mencionado, fica claro que o limite estabelecido como base de cálculo das contribuições sociais dos empregadores serão o faturamento, o salário e o lucro.

A base de cálculo da COFINS, que foi definida pela lei que instituiu a COFINS, é sobre o faturamento mensal de venda de mercadorias ou serviços, em total acordo com o limite estabelecido no artigo 195 da Constituição Federal.

O referido artigo da Constituição Federal autorizava a instituição de contribuição social sobre faturamento, salário e lucro. A redação original do diploma legal é a seguinte:

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 – dos empregadores, incidente sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro;

II – dos trabalhadores.

Assim, não fica qualquer dúvida de que o limite estabelecido pela Constituição Federal na redação original para instituir as contribuições seria sobre faturamento, salário e lucro.

A Lei Complementar nº 70/1991, que instituiu a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, observou os limites estabelecidos pela Constituição Federal. Dessa forma, a base de cálculo determinada foi de acordo com o artigo 195 da Constituição Federal, que será comentada em momento oportuno.

A COFINS e PIS, na atualidade, são tributos que representam uma complexidade, pela farta legislação sobre a matéria, o que dificulta a vida de muitos contribuintes.

As principais alterações têm sido na base de cálculo e nas alíquotas, como também as ilegalidades nessas exações estão nesses dois quesitos. Assim sendo, procura-se escrever um capítulo específico.

A primeira alteração profunda e polêmica da base de cálculo da COFINS foi através da Lei nº 9.718, que inclui na base de cálculo todas as receitas, independentemente da classificação contábil.

Consoante o artigo 2º da Lei Complementar nº 70/1991, que instituiu a COFINS, a base de cálculo é o faturamento mensal referente à venda de mercadorias e serviços, como já comentado na parte introdutória deste trabalho. O referido diploma legal tem a seguinte redação.

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.

Caro leitor, o artigo 2º determina, como base de cálculo, o faturamento mensal, que é uma das modalidades de receita da pessoa jurídica, pois poderão existir outros tipos de receita que não sejam faturamento, como a receita financeira, aluguel e outras receitas operacionais.

No entanto, o artigo 2º determina que o faturamento seja referente à venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

A autoridade tributária, na aplicação da Lei Complementar nº 70/1991, entendeu como sendo faturamento de qualquer receita, independentemente de serem vendas de mercadorias ou serviços, ou seja, no caso de empresa de locação de veículos que emite nota fiscal referente ao aluguel do veículo.

Por isso, pode-se questionar a legitimidade da exação sobre o faturamento de aluguel de veículos, pois não se trata de venda de mercadoria ou serviços.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre esse assunto. A seguir, transcreve-se a Ementa do REsp 662978/PE, RECURSO ESPECIAL 2004/0064022-0, julgamento realizado em 16 de dezembro de 2004.

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. LEI 9.718/98. *SHOPPING CENTER*.

ADMINISTRAÇÃO. BASE IMPONÍVEL. INOCORRÊNCIA.

1. Não há base imponible para a incidência do **PIS** e da COFINS pela empresa que administra *shopping center* sobre o valor pago pelos lojistas, a título de **aluguel** percentual pela ocupação das unidades comerciais. Precedente da Turma: REsp 178.908/CE, Relatora Min. Eliana Calmon, DJ de 11/12/2000.

2. Recurso especial provido.

Essa decisão menciona a Lei nº 9.718/1998. Referida lei alterou a Lei Complementar nº 70/1991, que instituiu a COFINS, sendo que a base de cálculo correta é a definida na lei que instituiu referida contribuição, por atender aos limites estabelecidos pela Constituição Federal.

Ainda assim, a Lei nº 9.718/1998 ampliou a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, mantendo aquela base de cálculo já determinada na lei que a instituiu. Na verdade, incluiu outras receitas, mas esse assunto será analisado em outro momento.

Os artigos 2º e 3º da referida lei determinaram a base de cálculo para as contribuições para o PIS e a COFINS. A seguir, transcrevem-se esses artigos:

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.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das *receitas auferidas* pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II – as 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;

IV – a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

[...]

Analisando os artigos mencionados em comparação com o artigo 195 da Carta Magna, verifica-se que a alteração na base de cálculo das contribuições ultrapassou os limites estabelecidos pela Lei Maior.

Na ocasião, foram iniciados alguns debates sobre a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/1998. Como sempre, a saída foi alterar a Constituição Federal, o que ocorreu através da Emenda Constitucional nº 20/1998, passando assim o artigo 195 a ter a mesma redação da Lei nº 9.718/1998.

Diante da possibilidade de afastar essa exação fiscal, alguns contribuintes ingressaram judicialmente, embora só recentemente é que o Supremo Tribunal Federal

tenha se manifestado, julgando inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, quando julgou o RE 346.084/PR. A seguir, transcreve-se a ementa:

Ementa

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobreposição ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Diante dessa decisão, todos os valores recolhidos sobre receitas que não sejam faturamento foram indevidos. Assim, os contribuintes podem pleitear judicialmente a repetição do indébito.

O julgamento aconteceu em novembro de 2005, portanto, são cinco anos que o contribuinte tem para postular a ação de repetição de indébito.

A maioria dos contribuintes tem valores de vendas a prazo que não receberam, portanto, não auferiram receitas, mas obtiveram uma perda.

A lei, quando comenta sobre a base de cálculo, menciona que é referente a receita auferida. Dessa forma, os valores que não foram recebidos não devem fazer parte da base de cálculo das referidas contribuições sociais.

Assim, as pessoas jurídicas que têm valores que foram incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, e não receberam os valores correspondentes, podem pleitear judicialmente a repetição do indébito.

24.2

Base de cálculo do PIS

Para um melhor entendimento sobre a base de cálculo atual do PIS, é necessário desenvolver um histórico desde a instituição da referida contribuição. A seguir, transcreve-se de forma literal o artigo 3º da Lei Complementar nº 7/1970.

Art. 3º O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

- a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;
- b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:
 - 1) no exercício de 1971, 0,15%;
 - 2) no exercício de 1972, 0,25%;
 - 3) no exercício de 1973, 0,40%;
 - 4) no exercício de 1974 e subsequentes, 0,50%.

§ 1º A dedução a que se refere a alínea *a* deste artigo será feita sem prejuízo do direito de utilização dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor e calculada com base no valor do Imposto de Renda devido, nas seguintes proporções:

- a) no exercício de 1971 – > 2%;
- b) no exercício de 1972 – 3%;
- c) no exercício de 1973 e subsequentes – 5%.

§ 2º *As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de, recursos próprios de valor idêntico do que for apurado na forma do parágrafo anterior. (grifo nosso)*

O *caput* do artigo determina que a contribuição será dividida em duas parcelas. Já as letras *a* e *b* do referido artigo definem que a primeira parcela será a título de redução do Imposto de Renda, e a segunda, com recurso próprio do contribuinte.

Explicando melhor as letras *a* e *b* do artigo 3º da Lei Complementar nº 7/1970, tem-se que:

A letra *a* define que a primeira parcela será como dedução do Imposto de Renda devido. Assim, essa parcela não será com recurso próprio do contribuinte, e sim com uma destinação de uma parcela do Imposto de Renda do contribuinte.

Exemplo: Uma empresa, ao final do período, apurou R\$ 100.000,00 do Imposto de Renda. Então, eram recolhidos R\$ 95.000,00, a título de Imposto de Renda, e R\$ 5.000,00, como PIS.

O § 1º ressalva que não podem ser deduzidos da base de cálculo do PIS os incentivos fiscais previstos na legislação. Tomando-se o exemplo mencionado, se o contribuinte tem a redução do Imposto de Renda e recolher somente 75% do imposto calculado, a contribuição continua sendo os R\$ 5.000,00.

A letra *b* define a base de cálculo da segunda parcela, que é sobre o faturamento; essa parcela é relativa a recurso próprio do contribuinte.

O § 2º define a base de cálculo da parcela referente ao recurso próprio de pessoas jurídicas que não têm como objeto social a venda de mercadorias, tais como: as instituições financeiras, sociedades seguradoras, prestadores de serviços, construtoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias, a qual será 5% do Imposto de Renda. Ocorre que a parcela com recursos do governo está sendo recolhida a título de Imposto de Renda, então o contribuinte, caso seja vitorioso em uma ação judicial, deve recolher como PIS somente a parcela com recursos próprios.

Exemplo: Uma construtora apurou seu Imposto de Renda, que importou em R\$ 100.000,00. Assim, essa empresa recolhe R\$ 95.000,00 como Imposto de Renda, R\$ 5.000,00 como PIS dedução e R\$ 5.000,00 como PIS repique.

A base de cálculo do PIS também foi alterada pela Lei nº 9.718/1998, já bastante comentada no tópico sobre a base de cálculo da COFINS.

Mas com relação ao PIS, o detalhe importante é com relação à base de cálculo dessa contribuição para as empresas que não realizam operação de venda de mercadorias.

A base de cálculo diferenciada está regulamentada no § 2º do artigo 3º da Lei Complementar nº 7/1970, já mencionado e com *grifo do autor*.

Dessa forma, as pessoas jurídicas que não realizam operações de venda de mercadorias podem ingressar judicialmente para pagar o PIS somente com 5% do Imposto de Renda.

Outra questão é com relação às Leis nº 10.637 e nº 10.833, que instituíram a não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS, pois os argumentos que levaram o Supremo Tribunal Federal a declarar a ampliação da base de cálculo das referidas contribuições foram em função de a Emenda Constitucional nº 20/1998 ter sido aprovada e publicada depois da Lei nº 9.718/1998.

Apesar de as últimas leis que alteraram a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS serem posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998, mas todas originárias de Medidas Provisórias, não poderiam ser em virtude da Emenda Constitucional nº 32/2001, a qual alterou o artigo 246 da Constituição Federal, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.

A Emenda Constitucional nº 32 foi promulgada em 11 de setembro de 2001. Como todas foram originárias de medidas provisórias, ou seja, a Lei nº 10.637 da MP nº 66 e a Lei nº 10.833 da MP nº 135, não resta ao contribuinte senão, mais uma vez, procurar o Poder Judiciário para afastar a cobrança das contribuições para o PIS e a COFINS, sobre quaisquer outras receitas, que não sejam faturamento.

Nessa discussão, pode surgir um entendimento de que as referidas leis regulamentam a não cumulatividade, o que não é verdade, mas quem vai decidir essa matéria será o Supremo Tribunal Federal.

Lembra-se ainda de que, se prevalecer que as Leis nº 10.637 e nº 10.833 regulamentam a não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS, dessa forma, as empresas que declaram seu Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado recolhem essas contribuições com fundamentação na Lei nº 9.718/1998.

Ora, com o entendimento de que existem contribuintes recolhendo ainda com base na Lei nº 9.718/1998, estes, no caso de ingressarem judicialmente, já têm como argumento a decisão do Supremo Tribunal Federal.

Assim são muitos os questionamentos sobre as contribuições para o PIS e a COFINS, o que, em um planejamento, deve ser analisado pelo contribuinte.

PIS e COFINS na Modalidade de Monofásico

Os contribuintes que declaram o Imposto de Renda com base no lucro real estão sujeitos à não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS, o que torna a legislação fiscal ainda mais complexa, pois existem várias situações especiais. Entretanto, será comentada somente a possibilidade de créditos nas vendas de produtos sujeitos à modalidade monofásica.

Para os contribuintes que industrializam ou importam produtos submetidos à incidência monofásica das referidas contribuições, não existe qualquer dúvida de que estão incluídos na sistemática de monofásica.

Os questionamentos surgem com relação aos revendedores dos produtos submetidos à incidência monofásica do PIS e da COFINS, pois a lei elegeu estes como contribuintes apenas com a alíquota zero.

Como já comentado, essas contribuições são muito complexas, e o motivo da complexidade é o fato de existirem produtos tributados em várias fases e outros não.

A monofásica é aquela em que o produto é tributado uma única vez na cadeia, o que é normalmente pelo contribuinte na condição de indústria ou importador.

Neste capítulo, pretende-se demonstrar que o contribuinte que é revendedor tem direito a manter o crédito presumido das contribuições para o PIS e a COFINS. Como exemplo desses revendedores, têm-se as concessionárias de veículos, farmácias, distribuidoras de medicamentos, algumas empresas de peças para automotores etc.

Para os contribuintes comerciantes atacadistas e varejistas (revendedores) dos produtos tributados na sistemática da monofásica, as vendas são tributadas com alíquota zero, conforme o § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.485/2002.

O referido diploma legal tem a seguinte redação:

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de:

I – 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm – art36art3)

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados;

II – 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento) e 10,8% (dez inteiros e oito décimos por cento), respectivamente, nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm – art36art3)

§ 1º Fica o Poder Executivo autorizado, mediante decreto, a alterar a relação de produtos discriminados nesta Lei, inclusive em decorrência de modificações na codificação da TIPI (*renumerado do parágrafo único pela Lei nº 10.865, de 2004*).

§ 2º *Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata: (grifo do autor).*

Dessa forma, fica demonstrado que os revendedores de produtos tributados na sistemática monofásica são contribuintes das contribuições para o PIS e a COFINS, mas o legislador determinou que a saída desses produtos é tributada, apenas não chega a qualquer valor, porque a alíquota é zero.

Resta saber se os contribuintes revendedores estão sujeitos à não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS.

Assim determina o artigo 10 da Lei nº 10.833/2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI – sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de

dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; *(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

VII – as receitas decorrentes das operações:

- a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;
- b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;
- c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX – as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; *(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

X – as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI – as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

- a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
- b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
- c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII – as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII – as receitas decorrentes de serviços: *(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

- a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e *(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*
- b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; *(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

XIV – as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV – as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; *(Incluído pela lei nº 10.865, de 2004)*

XVI – as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as

decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; *(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

XVII – as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; *(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

XVIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); *(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de *call center*, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; *(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

XX – as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2008; *(Redação dada pela Lei nº 11.434, de 2006)*

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. *(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

XXII – as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; *(Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)* *(Vide Lei nº 10.925, de 2004)*

XXIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; *(Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)*

XXIV – as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. *(Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)*

XXV – as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de *software* e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de *software*, compreendidas ainda como *softwares* as páginas eletrônicas. *(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

XXVI – as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; *(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

XXVII – (VETADO) *(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

Com a leitura do diploma legal mencionado, pode ser observado que não existe qualquer previsão de exclusão dos revendedores dos produtos tributados na sistemática de monofásico da modalidade de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS na

não cumulatividade. A única exceção é com relação à venda de álcool para fins carburantes.

A letra *a* do inciso VII do artigo 10 determina que não estão incluídas na não cumulatividade as vendas referidas no inciso IV do § 3º do artigo 1º da mesma lei.

O diploma legal mencionado tinha a redação original da seguinte forma:

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

IV – de venda de produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásicos da contribuição;

Ocorre que a Lei nº 10.865/2004 alterou a redação desse inciso, que passou a ser a seguinte:

IV – de venda de álcool para fins carburantes; *(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Então, a partir da vigência da Lei nº 10.865/2004, as vendas dos revendedores de produtos tributados na sistemática de monofásicos, ou seja, de 1º de maio de 2004, estão incluídas na não cumulatividade. Apenas, como já comentado, o débito não chega a qualquer valor, em função de a alíquota ser zero.

A conclusão literal da alteração seria de que a Lei nº 10.864/2004 não excluiu do sistema da não cumulatividade as operações como as de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição.

Há de se destacar que realmente a Lei nº 10.865/2004 trouxe a possibilidade de tomada de créditos por pessoas jurídicas (revendedores) quanto aos bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação dos bens destinados a venda e sujeitos a incidências monofásicas, de acordo com o artigo 21 da Lei nº 10.865/2004, que alterou vários dispositivos da Lei nº 10.833/2003, entre os quais destaca-se o artigo 3º, *in verbis*:

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

Todavia, nos incisos do artigo 3º, há exceções, as quais abrangem a atividade das concessionárias quanto à venda de veículos novos e peças, mas nos casos em que a venda é feita diretamente pela montadora e a concessionária é uma operação apenas intermediária.

Art. 3º [...]

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (*Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004*)

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

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*)

Posto isto, não resta qualquer dúvida quanto ao contribuinte que é revendedor de produtos, tributados na sistemática de monofásico, com exceção apenas do álcool para fim carburante.

Da manutenção do crédito

Outra alteração na legislação bastante significativa foi feita através do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, que autorizou o contribuinte a manter os créditos do PIS e da COFINS, mesmo nos casos em que a tributação na saída seja isenta, alíquota zero ou que não tenha a incidência.

Para um melhor entendimento, transcreve-se o referido artigo:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

A Lei nº 11.033/2004 contempla a hipótese de manutenção como regra geral, no sentido de aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS quando as vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero.

E a Lei nº 10.833/2003 determina ressalvas aos descontos de créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda decorrentes de mercadorias e produtos, tributados na forma de substituição tributária, como também álcool carburante.

Dessa forma, ao se confrontar a regra geral posterior (Lei nº 11.033/2004) com a regra especial anterior (Lei nº 10.833/2003), prevalece o entendimento de coexistência das duas normas, sendo a norma específica e anterior à incidente sobre o assunto específico – creditamento no sistema não cumulativo do PIS e da COFINS, consoante orientação hermenêutica do artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, *in verbis*:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

O entendimento da Receita Federal do Brasil, no tocante às consultas sobre esse assunto realizadas, é no sentido de que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 é norma geral.

Todavia, pode existir o entendimento de que o artigo 17 é norma aplicada somente ao sistema da não cumulatividade (não sendo nem geral e nem especial), pois somente quem está no regime da não cumulatividade pode ter mantido crédito para aproveitamento.

Mas como demonstrado, as vendas de revendedores de produtos tributados na sistemática de monofásica, com exceção apenas do álcool para fins carburantes, estão incluídas na não cumulatividade.

O saldo credor presumido das contribuições para o PIS e a COFINS apuradas de acordo com a não cumulatividade poderá ser objeto de:

I – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II – pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Essa destinação do saldo credor remanescente das referidas contribuições foi introduzida pela Lei nº 11.116/2005, em seu artigo 16, conforme a seguir:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II – pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação

desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Lembra-se ao leitor que essa é uma linha de interpretação desenvolvida, portanto, o contribuinte que tenha interesse no levantamento desse direito deve questionar o mesmo, administrativamente e judicialmente, se for o caso.

Caso o contribuinte ingresse com ação judicial, deve pedir ao Poder Judiciário, em sede de liminar, a autorização para manutenção do crédito apurado. De acordo com as regras, é só utilizar, caso seja vencedora, essa tese.

Revisão de Dívidas

A alta carga tributária, como também outros fatores que não vêm ao caso agora, contribuiu para uma grande parte dos contribuintes apresentar um passivo elevado relativo aos tributos.

Ocorre que nem sempre os contribuintes têm conhecimento dos valores reais de suas dívidas ou desconhecem a possibilidade de estas não existirem mais. Um dos principais motivos é a decadência e a prescrição que podem ocorrer, por diversos motivos.

Quando o contribuinte está sendo cobrado por um determinado tributo decaído, trata-se de valores levantados por autoridades fiscais, quando, na verdade, o direito de a Fazenda constituir esse crédito tributário já está decaído na época.

Depois do crédito constituído, como se sabe, não há mais de se falar em decadência. Porém, se este na época em que a autoridade fiscal tentou fazer o lançamento já havia decaído, o direito da fazenda de constituir esse crédito tributário nunca existiu.

Dessa forma, muitos são os procedimentos de fiscalização que são iniciados no apagar das luzes com relação ao prazo de decadência, e somente algum tempo depois é apresentado o auto de infração ao contribuinte.

Como a decadência é o perecimento do direito em função de a Fazenda não ter exercido o direito de constituir o crédito tributário, não há de se falar em suspensão de contagem de prazo, ou seja, depois desse prazo, o contribuinte não pode mais ser perturbado.

Segundo Kiyoshi Harada:¹

Doutrinariamente a decadência é conceituada como sendo o perecimento do direito por não ter sido exercitado dentro de determinado prazo. É um prazo de vida do direito. Não comporta suspensão nem interrupção. É irrenunciável e deve ser pronunciado de ofício.

Então, mesmo com o início do procedimento de fiscalização continua contando o prazo para a decadência do crédito. Somente com a notificação de ofício do lançamento é que reinicia uma nova etapa e não há mais que se falar em decadência.

Assim também assevera Ives Gandra da Silva Martins:²

Ora, o procedimento administrativo a que se refere o parágrafo único do art. 173, evidentemente, ainda não é lançamento, porque lhe faltam os demais componentes mencionados no art. 142. Isto vale dizer que, enquanto não houver crédito constituído, a decadência é ocorrível no prazo estipulado no citado artigo: cinco anos.

Posto isto, pode-se entender que todos aqueles créditos tributários levantados, em que o contribuinte foi notificado do lançamento, após decorrido o prazo de decadência, podem ser questionados judicialmente.

Com a prescrição do crédito tributário é fulminado tanto o direito de ação de cobrança da Fazenda Nacional como o próprio Direito Material, consoante doutrina do renomado Leandro Paulsen,³ que se segue:

EXTINÇÃO DA AÇÃO E DO PRÓPRIO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Por força do art. 156, V, do CTN, A PRESCRIÇÃO, NO DIREITO TRIBUTÁRIO, ATINGE NÃO APENAS A AÇÃO, COMO O PRÓPRIO DIREITO MATERIAL, EIS QUE EXTINGUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Em razão disso, e. g., o pagamento de crédito prescrito é indevido, ensejando repetição, conforme se pode ver de nota ao art. 165, inciso 1, do CTN. Esta peculiaridade da prescrição em matéria tributária nos leva ao entendimento de que se equipara à decadência quanto a tal efeito, de modo que enseja o reconhecimento de ofício pelo Juiz em Execução Fiscal. PRESCRITO O CRÉDITO, NÃO HÁ MAIS CRÉDITO A EXECUTAR (grifo do autor)

A extinção do crédito tributário está regulamentada no artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

[...]

V – a **PRESCRIÇÃO** e a decadência; (grifo do autor)

O prazo de prescrição começa a contar da constituição definitiva do crédito tributário, através da notificação do contribuinte do auto de infração. Assim sendo, a partir dessa data, a Fazenda possuía o prazo de cinco anos para realizar a cobrança, sob pena de prescrever o direito de realizá-la, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional, constatado indubitavelmente no caso em tela.

É de se lembrar que a contagem de prazo para prescrição pode ser suspenso, conforme determina o artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Art. 151 Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

- III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;
- V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
- VI – o parcelamento.

A moratória ocorre quando o contribuinte tem uma obrigação tributária principal em que o prazo limite para o seu cumprimento é dilatado.⁴

Moratória. É a dilatação do prazo de vencimento do tributo. Pode-se dar tanto antes do decurso do prazo original previsto ou depois.

Assim, na moratória não existem os encargos moratórios porque a data de vencimento foi alterada, portanto, o crédito tributário não está vencido.

A diferença da moratória para o parcelamento é exatamente em função de que, no parcelamento, o vencimento continua o mesmo, apenas foi dilatado o prazo para pagamento, portanto continuam existindo os encargos de mora.

O depósito da dívida integral é por iniciativa do contribuinte, que pode ser motivado por várias razões, dentre as quais pode ser citada a expedição de certidão negativa, mas não é condição obrigatória para o ingresso de ação anulatória do débito fiscal.⁵

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. FALTA DE DEPÓSITO PRÉVIO (ART. 38 DA LEI 6.830, DE 1980). CONDIÇÃO DISPENSÁVEL À ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO. PRECEDENTES E SÚMULA 147 DO TFR. Consoante jurisprudência pacífica desta Egrégia Corte, o depósito prévio de que trata o art. 38 de Lei 6.830/80 não constitui pressuposto indispensável à propositura da ação anulatória do débito fiscal, mas tem o efeito de inibir a Fazenda Pública de promover a cobrança do crédito tributário, enquanto não decidida. Recurso promovido. Decisão unânime.

Com relação às reclamações e aos recursos, trata-se de manifestações de não aceitação do contribuinte quanto ao lançamento de ofício ou aplicação de penalidade através de impugnação ou defesa.⁶

Reclamação ou recursos. Ou seja, impugnação ou defesa através das quais, o contribuinte se insurge contra o lançamento e/ou aplicação de penalidade e os respectivos recursos interpostos contra as decisões tomadas pelos órgãos administrativos julgadores.

Então, sempre que o contribuinte ingressar com impugnação ou defesa com relação ao auto de infração, no prazo estabelecido pela legislação vigente, o crédito tributário,

que já foi constituído definitivo com a notificação do contribuinte, fica com a contagem de prazo suspensa para efeito de prescrição.

A medida liminar em Mandado de Segurança tem como finalidade suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas nunca de impedir a autoridade administrativa de constituir o crédito tributário através do lançamento de ofício.

Dessa forma, o Mandado de Segurança é muito utilizado quando o contribuinte sente-se ameaçado por ato da autoridade administrativa e venha, no futuro, a ter dificuldades para obtenção de certidão negativa de débitos e ficar impedido de realizar várias operações.

A concessão de medida liminar ou tutela antecipada, entre outras espécies de ação judicial, também tem como finalidade suspender a exigibilidade do crédito tributário, pois cabe ao Poder Judiciário o controle da legalidade dos atos administrativos.

Assim, a consequência das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é de que enquanto se estiver discutindo a sua legalidade, a autoridade administrativa não poderá dar início à cobrança.⁷

A consequência prática parece óbvia: desde que realizado um dos atos previstos nos incisos II a IV do art. 151 do CTN, enquanto não esgotada a via utilizada para o questionamento quanto a legalidade/constitucionalidade do crédito tributário constituído, não pode a autoridade fiscal dar início a qualquer procedimento de cobrança já se tenha iniciado, a efetivação de um desses atos implica a imediata interrupção do referido procedimento.

Resta comentar sobre o parcelamento, o qual se trata de um procedimento administrativo, porquanto cabe apenas à autoridade analisar e deferir ou não a solicitação do contribuinte, ou seja, não pode ser através de liminar em processo judicial.⁸

Pedido de suspensão da exigibilidade com base no direito a parcelamento.

[...] Parcelamento. A medida liminar pode suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas não pode deferir o respectivo parcelamento, porque esta atividade tem natureza administrativa e leva em consideração, para avaliar a necessidade da moratória, o montante do débito e o porte da empresa, entre outras circunstâncias.

Então, além da dilatação do prazo para fazer o pagamento, o crédito fica com a exigibilidade suspensa. Portanto, a autoridade, enquanto o contribuinte estiver pagando o parcelamento, não pode iniciar qualquer procedimento de cobrança.

É comum o contribuinte consultar o órgão sobre se pode pagar as contribuições para a previdência descontadas dos empregados vencidas em diversas vezes. Não é raro ser informado de que não é possível, o que não é verdade.

Ora, se o contribuinte tem vários meses em aberto de contribuição para a previdência descontada, pode sim ir pagando de acordo com a sua capacidade financeira. Apenas o crédito não está com a exigibilidade suspensa e a qualquer momento a Fazenda pode iniciar o processo de cobrança.

Iniciada a contagem de prazo para prescrição, surge a possibilidade de interrupção dessa contagem, de acordo com o parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (*Redação dada pela LCP nº 118, de 2005*)

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

O início da contagem do prazo da prescrição é com a constituição definitiva do crédito tributário. Quando se trata de lançamento de ofício, será pela notificação do contribuinte, caso este não impugne o feito fiscal.

Caso o contribuinte apresente no prazo estabelecido pela legislação a impugnação, sua constituição definitiva será após esgotadas todas as fases do processo administrativo.⁹

Estabelecendo o art. 174, CTN, o prazo, de índole indiscutivelmente prescricional, de cinco anos para a cobrança dos créditos, a partir de sua formalização definitiva assim entendida a finalização do trabalho fiscal de lançamento, sem qualquer insurgência do sujeito passivo, ou o encerramento do âmbito administrativo de discussão a respeito, com derrota para o contribuinte, ainda que parcial, uma série de considerações, atinentes ao evento da prescrição, merece ser invocado, buscando-se por informações subsidiárias, notadamente junto ao Direito Privado, como ordenado pelo art. 109 do CTN.

Posto isto, pode-se então concluir que nos casos em que o contribuinte apresenta impugnação, o prazo para a Fazenda cobrar começa a contar com o julgamento final no processo.

Porém, conforme o parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional, a contagem de prazo pode ser interrompida pelos quatro motivos mencionados na citação do referido diploma legal, o que se passa a comentar:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

A interpretação literal desse inciso é a seguinte: como o despacho ordenando, a citação do contribuinte já interrompe a contagem de prazo para a prescrição; se até aquela data o crédito já havia sido constituído definitivo, e não havendo a suspensão da contagem de prazo e estiver com mais de cinco anos, não poderá mais ser cobrado.

Ocorre que a interrupção da contagem de prazo sem a devida citação do contribuinte, sem qualquer providência, afronta o princípio do devido processo legal.¹⁰

É inadmissível considerar-se causa de interrupção da prescrição um evento para o qual o devedor em nada contribuiu, e do qual não teve sequer conhecimento.

Com relação ao despacho do juiz, o contribuinte só vai tomar conhecimento com sua citação, data em que deve acontecer a interrupção da contagem de prazo para a prescrição.

II – pelo protesto judicial;

O protesto judicial é um procedimento que tem como finalidade a manifestação formal, por parte da Fazenda, de suas intenções no sentido de preservar os seus direitos com relação ao crédito, isso de conformidade com o artigo 867 do Código de Processo Civil.

Art. 867. Todo aquele que desejar prevenir responsabilidade, prover a conservação e ressalva de seus direitos ou manifestar qualquer intenção de modo formal, poderá fazer por escrito o seu protesto, em petição dirigida ao juiz, e requerer que do mesmo se intime a quem de direito.

O protesto judicial é outro evento que interrompe a contagem de prazo para a prescrição, no entanto, na prática é pouco utilizado.

Com efeito, não é admissível o protesto em cartório da Certidão da Dívida Ativa, tendo em vista que já é título executivo. Portanto, é absolutamente desnecessário este procedimento, além de não existir previsão legal.

Segundo Hugo de Brito Machado:¹¹

O protesto de certidão de dívida ativa no caso consubstancia um evidente abuso porque absolutamente desnecessário para a propositura da execução fiscal.

Assim, apesar de existir uma portaria da Procuradoria-geral da Fazenda Nacional, o Código Tributário Nacional permite apenas o protesto judicial.

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

O inciso trata do ato judicial na execução que interrompe a contagem de prazo para prescrição do crédito tributário, ou seja, a citação que, em primeiro lugar, deve ser pessoal ou, no caso da não localização do contribuinte, esta deve ser feita por edital.

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Sempre que o contribuinte reconhecer a existência do crédito tributário, acontece a interrupção da contagem de prazo para a prescrição. O exemplo mais comum é o parcelamento da dívida tributária.¹²

Ato inequívoco. Parcelamento. Exemplo de reconhecimento inequívoco de débito tributário é a confissão feita pelo contribuinte para fins de parcelamento.

Com uma breve análise do artigo 174 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário prescreve com cinco anos a contar da constituição definitiva. É nesse sentido o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, *in fine*:¹³

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO – ART. 2º, § 3º DA LEI 6.830/80 (SUSPENSÃO POR 180 DIAS) – NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS – SÚMULA 106/STJ: AFASTAMENTO NO CASO CONCRETO.

1. Em execução fiscal, o ART. 8º, § 2º, DA LEF deve ser examinado com cautela, pelos limites impostos no art. 174 do CTN, de tal forma que SÓ A CITAÇÃO REGULAR TEM O CONDÃO DE INTERROMPER A PRESCRIÇÃO.

2. A norma contida no art. 2º, § 3º da Lei 6.830/80, segundo a qual a inscrição em dívida ativa suspende a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se anterior àquele prazo, aplica-se tão-somente às dívidas de natureza não tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complementar, no caso o art. 174 do CTN.

3. Se decorridos mais de cinco anos entre a constituição definitiva do crédito tributário e a citação pessoal do exequente, ocorre a prescrição.

4. Inaplicável ao caso concreto a Súmula 106/STJ porque ajuizada a execução fiscal quando já escoado o prazo prescricional.

5. Recurso especial improvido. (*Destaque do autor*)

Resta fazer um comentário breve sobre a prescrição intercorrente, ou seja, a possibilidade de o crédito tributário prescrever mesmo depois de ajuizada a execução fiscal, ainda que o contribuinte tenha sido citado antes de completar cinco anos da constituição definitiva do crédito.

A Fazenda deve sempre promover ato que impulse o processo de execução. O contribuinte não pode ficar sob a insegurança jurídica com a eternização da situação jurídica em função da inércia do Estado.¹⁴

EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. IMPULSÃO PROCESSUAL INÉRCIA DA PARTE CREDORA. ESTAGNAÇÃO POR MAIS DE CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE: RECONHECIMENTO. ARTIGO 40 DA

LEI Nº 6.830/80 E ARTIGO 174 DO CTN. PRECEDENTES DO STJ E DO STF. I. A regra insere no art. 40 da Lei nº 6.830/80 e, por ser lei ordinária, deve harmonizar-se com art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal e eternizar as situações jurídicas subjetivas.

II. Em sede de execução fiscal a inércia da parte credora em promover os atos de impulsão processual, por mais de cinco anos, pode ser causa suficiente para deflagrar a prescrição intercorrente, se a parte interessada, negligentemente, deixa de proceder aos atos de impulso processual que lhe compete.

III. Recurso Especial a que se nega provimento.

Dessa forma, ainda que o crédito tributário esteja sendo executado, existe a possibilidade de não poder mais ser cobrado pela Fazenda. Assim, o contribuinte pode pedir a baixa da referida execução.

Aqui fica um detalhe que o contribuinte deve analisar com relação às suas dívidas tributárias, pois existem muitas execuções em que o crédito não pode mais ser cobrado pela Fazenda.

Ainda, pode-se comentar sobre a perempção que trata do prazo que a Fazenda tem para constituir definitivamente o crédito tributário.

Como já comentado, com a lavratura do auto de infração não se pode mais falar em decadência e com a impugnação ou recurso voluntário também em prescrição, pois o crédito está com a exigibilidade suspensa. Assim, resta a perempção.

A Emenda Constitucional nº 45, que incluiu o inciso LXXVIII no artigo 5º da Constituição Federal, garantiu ao contribuinte um prazo razoável para a duração do processo, seja judicial ao administrativo. Assim é que determina o dispositivo:

LXXVIII – a todos, no âmbito judicial ou administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

O parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional determina um prazo para a constituição definitiva do crédito tributário, conforme ensina Leandro Paulsen:¹⁵

Ora, se o prazo do parágrafo único do art. 173 começa com o início da constituição do crédito tributário pela notificação de qualquer medida preparatória, então parece óbvio que o dispositivo não está se referindo a um prazo para iniciar o procedimento, pois seu termo inicial já é o ato que inicia o procedimento.

Vale dizer, enquanto o *caput* do art. 173 prevê um prazo para iniciar o procedimento, o parágrafo único fixa um prazo depois que o procedimento foi iniciado pela notificação ao sujeito passivo. Em suma, o dispositivo em tela

contém um prazo para concluir a constituição definitiva do crédito, contado do início do procedimento de constituição.

A constituição definitiva do crédito tributário se dá quando não existe mais possibilidade de o contribuinte ingressar com recurso. Dessa forma, fica claro que somente depois do julgamento na segunda instância administrativa é que existe o crédito tributário constituído definitivo.

Assim escreve Leandro Paulsen:¹⁶

Por lançamento definitivo se deve entender o ato de lançamento contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso *ex officio* (por falta de previsão, por ter faltado o seu exercício ou por consumação dos recursos cabíveis).

Fica demonstrado que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para constituir definitivamente o crédito tributário, como está determinado no artigo 173 do Código Tributário Nacional, conforme a seguir:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (*cinco*) anos, contados (grifou-se):

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Posto isto, dúvidas não pairam sobre a existência da perempção do crédito tributário quando o processo administrativo não é finalizado em um prazo razoável.

Dessa forma, aos contribuintes que têm dívidas tributárias, cujo crédito tributário tenha sido de ofício, deve ser analisado se não se aplica a perempção, ou seja, se a Fazenda Pública constituiu definitivamente no prazo de cinco anos contado do início do procedimento de fiscalização.

Na revisão das dívidas do contribuinte, outro fato importante são as cobranças em duplicidade que existem, pois alguns débitos foram consolidados no REFIS pela Secretaria da Receita e, ao mesmo tempo, pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Além disso, há valores que foram incluídos em duplicidade em outros programas.

Outro fato que vem acontecendo com muita frequência é com relação às empresas que fizeram a opção pelo REFIS e realizaram compensação de juros e multas com prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, e na exclusão não é considerada essa redução.

Assim determina o § 7º do artigo 2º da Lei nº 9.964/2000.

§ 7º Os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, poderão ser liquidados, observadas as normas constitucionais referentes à vinculação e à partilha de receitas, mediante:

I – compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do Refis;

II – a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros, estes declarados à Secretaria da Receita Federal até 31 de outubro de 1999.

Consoante a legislação sobre o REFIS, a compensação de juros e multas com prejuízos fiscais ou base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL é definitiva, ou seja, no caso em que a opção tenha sido pelo Programa de Recuperação Fiscal foi homologado, mesmo que depois venha a ser excluído, não haverá o estorno dessa compensação.

Ocorre que, na prática, existem casos em que, na exclusão do Programa, o saldo da dívida apresentada ao contribuinte não está contemplando essa compensação.

Enfim, existem muitas possibilidades de a dívida do contribuinte que se propõe a fazer o planejamento tributário ser reduzida com procedimentos administrativos ou judiciais.

¹ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 15. ed. p. 515.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentário ao Código Tributário*. São Paulo: Saraiva. v. 2, p. 424.

³ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2004. p. 989.

⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 1015.

⁵ STJ, REsp 46095, rel. Min. Milton Luiz Pereira.

⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 1030.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentário ao Código Tributário*. São Paulo: Saraiva. v. 2, p. 306.

⁸ TRF4, 1ª T., MS nº 93.04.17163-6/PR, rel. Juiz Ari Pargendler, *RJTRF4* 14/398.

⁹ NETO, José Francisco da Silva. *Apontamentos de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 391.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Alteração no Código Tributário Nacional em razão da nova Lei de Falência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 222-223.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Protesto de certidão de dívida ativa. *RDDT* 130, Jul./2006.

¹² PAULSEN, Leandro. *Direito tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 1128.

¹³ STJ, 2ª Turma, REsp 708227, Min. Eliana Calmon, data do julgamento 6/12/2005, publicado DJ 19/12/2005. p. 355.

¹⁴ STJ, 2ª T., REsp 237.079/SP, rel. Min. Nancy Andrighi, ago./2000.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito e processo tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 18.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 937.

A Previdência sobre os Serviços Prestados por Cooperativas de Trabalho

A Lei nº 9.876/1999 alterou o artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, incluindo o inciso IV, instituindo uma nova contribuição previdenciária, que é 15% sobre o valor das notas fiscais pagas pelo contratante de serviços de cooperativas de trabalho.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23 é de:

IV – Quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços que lhe são prestados por cooperados ou por intermédio de cooperativas de trabalho.

Na atualidade, são muitas as empresas que contratam cooperativas de trabalho. Dessa forma, com a vigência do mencionado diploma legal, tiveram os seus custos onerados com o pagamento desse serviço.

Em primeiro lugar, a instituição de nova contribuição deve se dar através de lei complementar, conforme o artigo 154, inciso I, que se transcreve a seguir:

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;

Como essa nova contribuição não estava prevista no artigo 153 da Carta Magna, seria necessária lei complementar para sua instituição. Dessa forma, a Lei nº 9.876/1999 não seria o instrumento apropriado para tanto.

Além da ilegalidade mencionada no parágrafo anterior, não foi observado o regramento da letra *a* do inciso I do artigo 195 da Constituição, que não prevê a possibilidade de contribuição sobre os pagamentos de notas fiscais.

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:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

Com a análise do dispositivo legal, pode-se concluir que não existe a previsão constitucional de tributação para a previdência social sobre pagamentos às cooperativas de trabalho.

Assim sendo, os contribuintes poderão ingressar com ações judiciais para afastar essa exação fiscal, embora o Supremo Tribunal Federal já tenha concedido liminar para suspender a exigibilidade dessa contribuição para uma empresa do ramo de bebidas, conforme a seguir:

[...] empresa que atua no mercado de bebidas, obteve liminar na Ação Cautelar (AC) 1933, ajuizada no Supremo Tribunal Federal (STF), a fim de suspender a exigibilidade de contribuição social. A decisão é da ministra Ellen Gracie, presidente do Supremo Tribunal Federal (STF), que suspendeu os efeitos de recurso extraordinário interposto contra decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF-2).

De acordo com a ação, a exigibilidade da contribuição social está prevista no inciso IV, do artigo 22, da Lei 8.212/91, que trata da organização da Seguridade Social, com redação dada pelo artigo 1º da Lei 9.876/99. Conforme o dispositivo, a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, “é de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”.

Contra o acórdão proferido pela 3ª Turma do TRF-2, foi interposto recurso extraordinário no qual se discute a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 9.876/99 que, “ao acrescentar o inciso IV ao artigo 22 da Lei 8212/91, criou nova contribuição a cargo das empresas, a qual não respeitou o regramento contido na alínea a, do inciso I, do artigo 195 da Constituição Federal”.

Em síntese, a autora sustenta a existência da fumaça do bom direito (*fumus boni juris*), tendo em vista que a matéria já foi abordada pelo Supremo, quando do julgamento do RE 351717. Na ocasião, a Corte entendeu que a criação de nova fonte de custeio da seguridade social mediante a edição de lei ordinária afronta a norma contida nos artigos 154, inciso I, e artigo 195, parágrafo 4º, ambos da Constituição Federal.

Além disso, a empresa alega a presença do perigo na demora (*periculum in mora*), uma vez que poderá estar sujeita a cobrança de tributo “sabidamente inconstitucional, que atualmente perfaz a vultosa quantia de R\$ 35.324.416,05,

cumulada com multa e juros, além de ser inscrita no Cadin e restar impossibilitada de obter certidão negativa de tributos federais”.

Dessa forma, as empresas que contratam serviços de cooperativas deveriam ingressar judicialmente questionando essa exação fiscal.

Referências

- ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. **Manual de tributos da atividade rural**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BORBA, Claudio. **Direito tributário IV**. Rio de Janeiro: Campus, 2007.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2006.
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentário ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. v. I.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998. v. II.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- _____; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Renovar, 2006.
- QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004.
- WINKLER, Noé. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.