

BSFEAL

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,  
ATUARIAIS E CONTABILIDADE – FEAAC  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

**GERÊNCIA DE IMPOSTOS INDIRETOS COMO BASE  
PARA UM PLANEJAMENTO FISCAL**

**FLÁVIA MARIA SOARES PERDIGÃO  
9407553**

**Fortaleza – Ceará**

**Setembro – 1998**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,  
ATUARIAIS E CONTABILIDADE – FEAAC  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

**GERÊNCIA DE IMPOSTOS INDIRETOS COMO BASE  
PARA UM PLANEJAMENTO FISCAL**

**FLÁVIA MARIA SOARES PERDIGÃO  
9407553**

Monografia submetida à  
Coordenação do Curso  
de Graduação em  
Contabilidade, como  
requisito parcial para  
obtenção do título de  
Bacharel em Ciência  
Contábeis.

**Fortaleza – Ceará**

**Setembro – 1998**

# **GERÊNCIA DE IMPOSTOS INDIRETOS COMO BASE PARA UM PLANEJAMENTO FISCAL**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Contabilidade, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Flávia Maria Soares Perdigão - 9407553  
Bacharelando

---

Mariano Neto  
Orientador

---

Professor Convidado

---

Professor Convidado

## AGRADECIMENTOS

A Deus que me concedeu a oportunidade de realizar este trabalho.

A meu namorado José Gerardo Barbosa de Alcântara, por todo apoio, incentivo e interesse no desenvolvimento deste.

Aos meus pais por terem se dedicado em muito para que eu tivesse a chance desta realização.

Ao prof. Mariano Neto, meu orientador pelo interesse demonstrado, contribuições apresentadas e paciência no desenvolvimento deste.

A todos que direta e indiretamente contribuíram para esta realização.

## ÍNDICE

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>1. CONCEITOS DE GERÊNCIA</b> .....	9
1.1. GERÊNCIA .....	9
1.2. DEPARTAMENTALIZAÇÃO .....	10
<b>2. GERÊNCIA DE IMPOSTOS INDIRETOS</b> .....	11
2.1. IMPOSTOS INDIRETOS .....	11
2.2. GERÊNCIA DE IMPOSTOS .....	11
2.3. ATRIBUIÇÕES DA GERÊNCIA DE IMPOSTOS INDIRETOS .....	12
2.3.1. DESCRIÇÃO DAS ATRIBUIÇÕES .....	12
2.3.2. GRAU DE RELEVÂNCIA .....	13
2.3.3. ATRIBUIÇÕES ESPECÍFICAS DE UMA GERÊNCIA DE IMPOSTOS ....	13
2.4. RELACIONAMENTO .....	14
2.4.1. RELACIONAMENTO COM A CONTABILIDADE .....	15
<b>3. PLANEJAMENTO FISCAL</b> .....	16
3.1. IMPORTÂNCIA E NECESSIDADE DO PLANEJAMENTO FISCAL .....	16
3.2. FUNDAMENTOS DA EXISTÊNCIA DA LIBERDADE FISCAL .....	16
3.2.1. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE .....	17
3.3. COMO DEVE SER FEITO UM PLANEJAMENTO FISCAL NA PRÁTICA ..	17
3.4. LIMITES JURÍDICOS DO EXERCÍCIO DA LIBERDADE FISCAL .....	18
3.4.1. VALIADADE JURÍDICA DOS ATOS PRATICADOS .....	18
3.4.2. LEGITIMIDADE DOS ATOS PRATICADOS .....	18
3.5. TIPOS DE PLANEJAMENTO FISCAL .....	19
<b>4. MODELO DE PLANEJAMENTO FISCAL</b> .....	20
4.1. PLANEJAMENTO FISCAL ESPECÍFICO A REORGANIZAÇÃO DE EMPRESAS .....	20
4.1.1. FATO OBJETO DESTES PLANEJAMENTO FISCAL .....	20
4.1.2. QUESTÕES FISCAIS ORIUNDAS DO FATO DESCRITO .....	21

4.1.3. RESPOSTA ÀS QUESTÕES FORMULADAS .....	22
4.2. PLANEJAMENTO FISCAL ESPECÍFICO AS TRANSAÇÕES ENTRE EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO .....	29
4.2.1. FATO OBJETO DESTE PLANEJAMENTO FISCAL .....	29
4.2.2. QUESTÃO ORIUNDA DO FATO DESCRITO .....	32
4.2.3. RESPOSTA À QUESTÃO FORMULADA .....	32
4.2.3.1. PROCEDIMENTOS .....	32
4.2.3.2. FATORES A CONSIDERAR NA INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA .....	33
4.2.3.3. INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS .....	34
4.2.3.4. BASE DE CÁLCULO .....	34
4.2.3.5. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS FISCAIS .....	36
4.2.3.6. PROCESSO DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS E DESTAQUE DO IMPOSTO .....	38
4.3. PLANEJAMENTO FISCAL ESPECÍFICO AS VENDAS NO VAREJO .....	43
4.3.1. FATO OBJETO DESTE PLANEJAMENTO FISCAL .....	43
4.3.2. QUESTÕES FISCAIS DECORRENTES DO FATO DESCRITO .....	43
4.3.3. RESPOSTAS ÀS QUESTÕES FORMULADAS .....	44
<b>CONCLUSÃO</b> .....	50
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	52

## INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, observamos o intenso questionamento sobre o peso da carga tributária no Brasil. Isso vem exigindo do setor empresarial uma atenção cada vez maior nos tipos de negócios e operações mercantis realizadas no dia-a-dia de suas empresas.

Os impostos indiretos fazem-se presentes na maioria das operações realizadas, proporcionando assim um maior ônus fiscal para as empresas.

Essa realidade vem exigindo das empresas, investimentos intensos em uma gerência de impostos indiretos, visando obter um eficiente Gerenciamento de suas obrigações tributárias e encargos fiscais, buscando uma racionalização dos procedimentos tributários e quando possível à anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

O presente trabalho mostrará todo o processo de Gerenciamento de impostos para a realização de um planejamento fiscal, desde a estrutura de um departamento de impostos à aplicação e desenvolvimento das atividades de responsabilidade da gerência. Será mostrado cada passo, desde a abordagem do caso à aplicação da solução encontrada.

O trabalho será composto de quatro capítulos. No capítulo um, daremos um breve conceito sobre o que seria gerência, mostrando quais suas funções principais, como este trabalho deve ser aplicado nas empresas e qual a influencia do processo de departamentalização na gerência.



No capítulo dois daremos início ao item “Gerência de Impostos Indiretos” definindo o que é, quais suas atribuições, como resolver questões complexas sobre a tributação e planejamento fiscal da empresa e como esta Gerência se relaciona com as demais Gerências da empresa.

Todo o conjunto das atribuições e objetivos de uma Gerência de impostos busca uma finalidade principal, fazer um adequado planejamento fiscal a realidade das operações diárias da empresa que resulte em um menor ônus tributário para a mesma. É com base no planejamento fiscal que o desenvolveremos o terceiro capítulo. Tentaremos definir planejamento fiscal, como ele deve ser feito e quais aspectos deveremos considerar para a elaboração deste.

No quarto capítulo abordamos a casos práticos variados, descreveremos situações de supostas empresas e o tipo de operações que ele deseja executar. A partir do fato descrito serão feitos questionamentos acerca da melhor solução para o desenrolar da operação.

Serão dadas respostas aos questionamentos mostrando quais os melhores procedimentos a serem seguidos e em alguns casos descrevemos com se dá o destaque de imposto, a emissão de notas fiscais e os aproveitamentos de créditos.



## 1. CONCEITOS DE GERÊNCIA

### 1.1 GERÊNCIA

A palavra gerência engloba vários significados e definições, entre estes podemos dizer que gerenciar tem como sinônimos: decidir, planejar, controlar, organizar, etc.

Gerenciar, liderar, educar ou governar bem significa decidir e implementar de forma eficiente, ser democrático e depois ditatorial. Se tomarmos más decisões e implementá-las bem, ou tomar boas decisões e implementá-las mal, não estará gerenciamento bem.

A gerência é o meio que usamos para alcançar um fim, através dela podemos:

- 1- Conduzir o melhor desempenho, permitindo aumentar e melhorar, a produção do grupo.
- 2- Proporcionar uma melhor compreensão dos objetivos e funções da empresa como um todo, conseqüentemente tornará o ambiente mais favorável para aplicar suas sugestões e decisões.

A função básica da gerência é o planejamento, que começa com o estabelecimento dos objetivos e inclui a especificação dos passos necessários para atingi-los. Sabemos que a maioria das empresas busca melhorar a qualidade do seus produtos ou serviços e aumentar seus lucros, o papel da gerência seria estudar as melhores formas de atingir esse objetivos.

Grande parte dos executivos esquecem de percorrer todos os aspectos envolvidos no gerenciamento e ficam apenas dirigindo sem qualquer sustentação

administrativa, ou seja, não planejam a situação desejada nem os meios de chegar lá; não organizam os recursos para facilitar o alcance dos resultados delineados pelo planejamento e, conseqüentemente, não podem controlar e avaliar nada, pois não estabelecem antecipadamente os resultados a serem alcançados.

A gerência pode ser usada como instrumento essencial para tomar decisões, mudar direções e atingir resultados desde que seja bem aplicada nas organizações

## **1.2 DEPARTAMENTALIZAÇÃO**

A atividade de gerenciamento será melhor aplicada na empresa de acordo com a sua divisão departamental e hierárquica, isto significa, que a empresa deverá atribuir e agrupar atividades diferentes através da especialização dos órgãos, afim de se obter melhores resultados no conjunto, do que se tivessem de dispensar todas as atividades e tarefas possíveis de uma organização indistintamente entre todos os seus órgãos.

O princípio fundamental que rege a departamentalização é o da homogeneidade que agrupa as funções de acordo com a semelhança apresentada entre elas.

A medida que ocorre a especialização do trabalho, a organização passa a necessitar de coordenação e gerenciamento dessas diferentes atividades e com departamentos definidos a gerência poderá utilizar-se de informações uniformes para assistir a tomada de decisão e dar suporte às funções de planejamento, controle da empresa, assim como assistir melhor cada departamento tendo em vista que cada atividade estará bem definida na empresa.

## **2. GERÊNCIA DE IMPOSTOS INDIRETOS**

### **2.1 IMPOSTOS INDIRETOS**

Os impostos são uma das fontes de receitas tributaria. De acordo com o CTN art. 16º, os impostos podem ser definidos como:

O tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Os impostos indiretos são os decorrentes da produção e comercialização de bens e serviços, podemos citar como exemplos no Brasil: Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Impostos sobre Produtos Industrializados – IPI e etc. Os tributos indiretos diferenciam-se basicamente dos tributos diretos apenas na forma de recolhimento. No caso dos tributos indiretos, o contribuinte que recolhe o tributo aos cofres públicos, nem sempre é o mesmo que arca com o ônus efetivo do pagamento do imposto. O consumidor final dos produtos e serviços é que realmente arca com o ônus do tributo, enquanto a cadeia de comercialização recolhe e repassa esses tributos ao governo.

### **2.2 A GERÊNCIA DE IMPOSTOS**

O departamento de impostos é o responsável pelo efetivo cumprimento das obrigações fiscais da empresa, é este quem esclarece questões complexas ou controvertidas na dinâmica dos impostos incidentes nas operações industriais, mercantis, e de prestação de serviços realizadas pela empresa, além de orientar a empresa com sugestões que possibilitem a anulação legal, redução ou adiamento do ônus tributário.

Torna-se necessário no desempenho das atribuições responsáveis por este gerenciamento o estudo e pesquisa das aplicações tributárias das operações realizadas na empresa.

O gerenciamento dos impostos deve ser uma atividade realizada sob um rigoroso cronograma funcional em face de que a legislação fiscal estabelece normas e datas a serem cumpridas rigorosamente, ocasionando em eventual atraso, multas e outros acréscimos legais

Cabe a gerência de impostos participar ativamente das atividades de planejamento fiscal, proceder conjuntamente com outras gerências, fazer análises fiscais de relevantes transações fiscais.

## **2.3 ATRIBUIÇÕES DA GERÊNCIA DE IMPOSTOS INDIRETOS**

### **2.3.1 DESCRIÇÃO DAS ATRIBUIÇÕES**

A gerência de impostos deve desempenhar as seguintes atribuições gerais:

- A. Esclarecer questões complexas ou controvertidas na dinâmica dos impostos incidentes nas operações industriais, transações mercantis e prestações de serviços realizadas pelas diversas unidades da empresa;
- B. Fornecer idéias, sugestões ou planos que possibilitem a legítima anulação, redução ou adiamento do ônus tributário da empresa;
- C. Avaliar a viabilidade fiscal de relevantes transações ou empreendimentos idealizados pela superior administração da empresa;
- D. Elucidar questões tributárias resultantes de lacuna ou obscuridade de lei ou regulamento fiscal;

- E. Articular comentários sobre a legitimidade e adequação das recomendações contidas em expedientes recebidos de Advogados e Auditores Externos.

### **2.3.2 GRAU DE RELEVÂNCIA**

O desenvolvimento das atribuições citadas acima tem um papel de altíssima relevância no gerenciamento fiscal e conseqüentemente na administração geral da empresa. Quando essas atribuições são realizadas de forma eficiente proporcionará muito sucesso nos seus negócios. Por outro lado, se desenvolvidas com negligência também trará grandes prejuízos.

### **2.3.3 ATRIBUIÇÕES ESPECÍFICAS DE UMA GERÊNCIA DE IMPOSTOS.**

A gerência de impostos indiretos deve desempenhar as seguintes atribuições específicas:

- A. Elaborar rotinas, práticas e procedimentos fiscais adequados às operações industriais, transações mercantis e prestações de serviços, promovidos pelas diversas unidades da empresa;
- B. Realizar um *follow-up* das disposições legais e manifestações jurisprudenciais que respaldam as rotinas, práticas e procedimentos fiscais utilizados pela empresa, para que, havendo alterações normativas, sejam providenciadas as adaptações necessárias;
- C. Orientar, coordenar e controlar o processo de análise e subseqüente escrituração dos documentos fiscais que abrigam as entradas de mercadorias e bens de uso e consumo próprio;



- D. Orientar, coordenar e controlar o processo de emissão de documentos fiscais que devem abrigar as operações realizadas pela empresa;
- E. Coordenar, executar e controlar o processo de apuração dos impostos incidentes nas diversas operações e transações realizadas pela empresa;
- F. Coordenar, executar e controlar o processo de recolhimento dos impostos incidentes nas diversas operações e transações realizadas pela empresa;
- G. Coordenar, executar e controlar o processo de elaboração das Declarações de Informações Econômico-Fiscais, exigidas pela legislação dos impostos incidentes nas diversas operações e transações da empresa;
- H. Apresentar, através de memorandos e relatórios, soluções para os problemas de natureza fiscal, ocorridos na dinâmica operacional da empresa;
- I. Elaborar sistemas de controle interno necessários à obtenção de elevada produtividade no cumprimento das obrigações fiscais;
- J. Contatar autoridades fazendárias visando a reivindicação de prerrogativas e vantagens fiscais para a empresa;
- L. Acompanhar os trabalhos de fiscalização desenvolvidos por Auditores, Agentes ou Inspetores Fiscais, fornecendo dados, informações e documentos probantes do criterioso cumprimento dos encargos tributários da empresa;

Vale salientar que algumas atribuições vão variar de acordo com a natureza das operações da empresa.

## 2.4 RELACIONAMENTO

Para que haja um bom desempenho da gerência de impostos também é necessário que se tenha um bom relacionamento da gerência, com outros

departamentos da empresa, um atendimento do objetivo comum dos diversos segmentos gerenciais que se traduz na obtenção de um elevado índice de produtividade no complexo processo de combinação da plena realização do objeto social da empresa.

A gerência de impostos deve servir as demais gerências da empresa visando ao adequado atendimento de suas respectivas necessidades para que em contrapartida as mesmas possam servir àquela na satisfação de seus interesses específicos.

#### **2.4.1 RELACIONAMENTO COM A CONTABILIDADE**

Tem-se como principal finalidade a obtenção de uma sincronização e identificação entre as escritas fiscal e contábil, tendo em vista que são inúmeras as divergências decorrentes de valores registrados nas escritas fiscal e contábil originados do mesmo fato gerador. Com base nessas possíveis divergências, faz-se necessário realizar periodicamente uma ação conjugada entre as áreas fiscal e contábil para saber se existe uma perfeita identidade entre os valores lançados nos registros de entrada e saída controle de produção e do estoque, de apuração do IPI, de inventario e de apuração do ICMS com os valores lançados nas correspondentes contas da escrita contábil da empresa.



### 3 PLANEJAMENTO FISCAL

**Conceito:** “É a técnica gerencial que visa projetar e orientar para que se proceda da melhor forma as operações industriais, mercantis, e as de prestação de serviços visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada um das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal”<sup>1</sup>.

#### 3.1 IMPORTÂNCIA E NECESSIDADE DO PLANEJAMENTO FISCAL

Os fatores que são determinantes na importância e necessidade do planejamento fiscal nas empresas são:

1. O elevado ônus tributário incidente no universo dos negócios.
2. A consciência empresarial do significativo grau de complexidade, alternância e versatilidade da legislação pertinente.

A obtenção de uma efetiva interação entre esses fatores vem sendo um dos principais pontos de estudo das organizações para que se possa identificar todas as alternativas legais, disponíveis as suas operações mercantis, no sentido de adotar aquela que resulta em conseqüências tributárias menos onerosas.

#### 3.2 FUNDAMENTOS DA EXISTÊNCIA DA LIBERDADE FISCAL.

Os fundamentos da existência de um campo jurídico que abriga a prática de atos, ações, conduta ou comportamento nos negócios com liberdade fiscal onde por

<sup>1</sup> BORGES, Humberto Bonavides, *Gerência de Impostos, IPI, ICMS, ISS*

consequente, não pode o poder tributante ingressar, encontra-se nos princípios da estrita legalidade em matéria de tributação e da tipicidade cerrada.

### **3.2.1 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE**

O princípio da estrita legalidade tributária citado pelo inciso I do art. 150 do texto constitucional em vigor neste país, diz que é vedada a administração fiscal da união dos estados, do distrito federal e dos municípios somente poderá exigir ou aumentar tributos mediante lei escrita e estrita.

No caso do imposto sobre produtos industrializados o poder executivo da união tem a faculdade de alterar as alíquotas, respeitando os limites da lei.

### **3.3 COMO DEVE SER FEITO UM PLANEJAMENTO FISCAL NA PRÁTICA.**

Para que o planejamento seja realizado é necessário levantar os dados que serão utilizados na elaboração.

A partir das informações obtidas na pesquisa dos dados, formula-se questões direcionadas ao planejamento fiscal, como:

1 – Quais são as conseqüências fiscais do IPI, ICMS e ISS na área de aplicação do trabalho da empresa ?

A resposta a ser alcançada é como devemos conciliar a atividade da empresa com uma respectiva redução do ônus fiscal para isso os pontos analisados deveram ser.

- 1 – As hipóteses de incidência do IPI, ICMS e ISS.
- 2 – Os conceitos de IPI, ICMS e ISS.
- 3 – As peculiaridades fiscais de cada um desses impostos na atividade da empresa.

Depois de concluído o planejamento, deverá ser feita uma avaliação sobre a legitimidade dos aspectos encontrados.

### **3.4 LIMITES JURÍDICOS DO EXERCÍCIO DA LIBERDADE FISCAL.**

No universo do direito, o exercício da liberdade de atuação do contribuinte, ou seja, quando ele adota alguma ação que resulte em ausência de tributação ou na tributação reduzida ou adiada, deve estar nas seguintes limitações.

- A validade jurídica dos atos praticados.
- A legitimidade desses atos.

#### **3.4.1 VALIDADE JURÍDICA DOS ATOS PRATICADOS**

Para que um ato seja considerado válido juridicamente deve possuir:

- Agente capaz<sup>2</sup>
- Objeto lícito<sup>3</sup>
- Forma prescrita ou não defesa em lei<sup>4</sup>

#### **3.4.2 LEGITIMIDADE DOS ATOS PRATICADOS**

O ato é legítimo quando está enquadrado nos atributos e requisitos exigidos

<sup>2</sup> Agente Capaz: É a pessoa legalmente apta a exercitar os atos da vida civil.

<sup>3</sup> Objeto Lícito: É aquele que está em conformidade com a lei

<sup>4</sup> Forma prescrita ou não defesa em lei: Ocorre a lei em algumas situações exige uma forma especial para que não resulte na nulidade do ato.

pela lei pertinente, isto é, o ato é considerado válido e legítimo quando está dentro dos limites fiscais.

### **3.5 TIPOS DE PLANEJAMENTO FISCAL**

O planejamento será definido de acordo com o seu objetivo. Existem os seguintes tipos de planejamento fiscal:

- A – Planejamento que tem por objetivo a anulação do ônus fiscal
- B – Planejamento que tem por objetivo a redução do ônus fiscal
- C – Planejamento que tem por objetivo o adiamento do ônus fiscal.

#### **4. MODELO DE PLANEJAMENTO FISCAL.**

#### **4.1. PLANEJAMENTO FISCAL ESPECÍFICO A REORGANIZAÇÃO DE EMPRESAS**

##### **4.1.1. FATO OBJETO DESTES PLANEJAMENTO FISCAL.**

A empresa A, domiciliada no estado de São Paulo, explora as atividades de industrialização e comercialização de produtos e de prestação dos seguintes serviços:

- a) Conserto, restauração, manutenção e conservação de bens; e
- b) Projetos, cálculos e desenhos técnicos de diversas naturezas.

A totalidade de seus sócios quotistas delibera sua cessão total, nos termos da legislação pertinente. Através deste instrumento de reorganização societária, a empresa B, resultante da cisão, desenvolverá a atividade de prestação dos serviços mencionados na letra “a” retro; a empresa C também decorrente da cisão realizará a atividade de industrialização e comercialização de produtos.

As empresas B e C funcionarão, por determinação dos sócios quotistas, em estabelecimentos situados em domicílios diversos daquele onde se encontra o estabelecimento da empresa A. Contudo vale salientar que os dois domicílios serão localizados no município de São Paulo.

Desta forma, haverá, em decorrência da cisão, a saída de bens de uso e/ou consumo próprio que foram adquiridos no mercado nacional, enquanto os bens do ativo e imobilizado foram alguns adquiridos no mercado nacional e outros industrializados ou importados pelo estabelecimento pertencente à empresa A. Vale salientar que tais bens foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa A, e a



incorporação mais recente, processou-se há seis anos.

Ocorrerá também a saída efetiva de vários bens (alguns, de e/ou consumo próprio, outros incorporados ao ativo e imobilizado) do estabelecimento pertencente à empresa A para o estabelecimento onde a empresa C (oriunda da cessão) desenvolverá suas atividades. Os bens de uso e/ou consumo próprio foram adquiridos no mercado nacional, já os bens incorporados ao ativo imobilizado foram, alguns adquiridos no mercado nacional, enquanto outros, por sua vez, foram importados pelo estabelecimento da empresa A. Cumpre mencionar que os bens importados foram incorporados ao ativo imobilizado em várias datas e as incorporações mais recentes realizaram-se há aproximadamente dois e três anos.

Haverá em decorrência da cisão, a saída física de produtos acabados, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, do estabelecimento pertencente a empresa "A" (cindida) para o estabelecimento onde a empresa C realizará suas atividades.

#### 4.1.2. QUESTÕES FISCAIS ORIUNDAS DO FATO DESCRITO

Em decorrência do exposto, pretende-se com este *planejamento fiscal* obter respostas para as seguintes questões:

1. Quais as conseqüências fiscais, nas áreas do IPI e do ICMS, nas saídas físicas, em decorrência da cisão, dos bens de uso e/ou consumo próprio e dos bens do ativo imobilizado, do estabelecimento pertencente à empresa A (cindida) para o estabelecimento onde a empresa B (oriunda da cisão) desenvolverá suas atividades?
2. Quais as conseqüências fiscais, nas áreas de IPI e do ICMS, nas saídas físicas, em decorrência da cisão, de bens de uso e/ou consumo próprio e de bens incorporados ao ativo imobilizado, do estabelecimento da

empresa A (cindida) para o estabelecimento onde a empresa C (oriunda da cisão) desenvolverá suas atividades?

3. Quais as conseqüências fiscais, nas áreas de IPI e de ICMS, nas saídas físicas, em decorrência da cisão, de produtos acabados (de industrialização própria) de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem do estabelecimento da empresa A (cindida) para o estabelecimento onde a empresa C (decorrente da cisão) desenvolverá suas atividades?

#### 4.1.3. RESPOSTAS ÀS QUESTÕES FORMULADAS

##### 1º. QUESTÃO

- A. Saída física, em decorrência da cisão, dos bens de uso e/ou consumo próprio (adquiridos no mercado nacional) do estabelecimento da empresa A (cindida) para o estabelecimento onde a empresa B (oriunda da cisão) desenvolverá suas atividades.**

##### A.1. IPI

Os bens de uso e/ou consumo próprio sairão, em decorrência da cisão, tal qual foram adquiridos no mercado nacional. Por conseguinte, nessa situação, não se concretizará o primeiro ângulo do critério material da hipótese de incidência do IPI, ou seja, os mencionados bens não foram submetidos a qualquer processo de industrialização, no estabelecimento da empresa A, antes da saída em face da cisão. Tendo em vista o princípio da unicidade da hipótese de incidência, mediante o qual a ausência de qualquer de seus critérios integrativos faz com que ela não se concretize, depreende-se que a saída desses bens de uso e/ou consumo próprio, em decorrência da cisão, deve processar-se ao abrigo da figura *da não-incidência do IPI*.



## A.2 ICMS

Na saída física desses bens de uso e/ou consumo próprio, em decorrência da cisão, *concretiza-se a hipótese de incidência do ICMS*. Assim, deve o estabelecimento da empresa A (cindida) *destacar o ICMS na respectiva nota fiscal* que acobertará essa saída e, em seguida, *debitá-lo em sua escrita fiscal*.

**B. Saída física, em decorrência da cisão, dos bens do ativo imobilizado (alguns adquiridos no mercado nacional e outros industrializados ou importados) do estabelecimento da empresa A (cindida) para o estabelecimento onde a empresa B desenvolverá suas atividades.**

### B.1 IPI

Na saída física, em decorrência da cisão, dos bens do ativo imobilizado (adquiridos no mercado nacional), aplica-se a figura da *não-incidência pura do IPI*, em face de que, nessa situação, não se concretiza o primeiro ângulo da materialidade de sua hipótese de industrialização no estabelecimento da empresa A (cindida).

Por outro lado, na saída, em decorrência da cisão, dos bens do ativo imobilizado (industrializados pelo estabelecimento da empresa A – cindida – ou por ele importados), aplica-se a figura da *não-incidência legal do IPI*, em face de que a incorporação mais recente de tais bens ao ativo imobilizado do estabelecimento da empresa A processou-se há seis anos.

## **B.2. ICMS**

Na saída física, em decorrência da cisão, dos bens do ativo imobilizado (adquiridos no mercado nacional, de industrialização própria ou importados), *concretiza-se a hipótese de incidência do ICMS na correspondente nota fiscal que abrigará tal saída e, em seguida, debitá-lo em sua escrita fiscal.*

## **2º QUESTÃO**

**A. Saída física, em decorrência da cisão, de bens de uso e/ou consumo próprio (adquiridos no mercado nacional) do estabelecimento da empresa A (cindida) para o estabelecimento onde a empresa C (oriunda da cisão) desenvolverá suas atividades.**

### **A.1. IPI**

Nesta saída, aplica-se, *mutatis mutandis*, procedimento idêntico ao mencionado no item A.1 – IPI da 1ª Questão.

### **A.2 ICMS**

Nesta saída, aplica-se, *mutatis mutandis*, procedimento idêntico ao mencionado no item A.2 – ICMS da 1ª Questão.

**B. Saída física, em decorrência da cisão, de bens incorporados ao ativo imobilizado (adquiridos no mercado nacional e importados) do estabelecimento da empresa A (cindida) para o estabelecimento onde a empresa C (oriunda da cisão) desenvolverá suas atividades.**

### **B.1. IPI**

A saída física, em decorrência da cisão, dos bens do ativo imobilizado (adquiridos no mercado nacional), processar-se-á ao abrigo da categoria da *não-incidência legal do IPI* – com relação aos bens incorporados ao ativo imobilizado do estabelecimento da empresa A (cindida) há mais de cinco anos – e com a *incidência do IPI* – em relação aos bens incorporados ao ativo imobilizado do estabelecimento da empresa A (cindida) há menos de cinco anos. Assim, na hipótese em que ocorrerá a incidência do IPI, faz-se necessário *lançar este imposto na correspondente nota fiscal* e, em seguida, *debitá-lo na escrita fiscal* do estabelecimento da empresa A.

### **B.2. ICMS**

Na saída física, em decorrência da cisão, dos bens do ativo imobilizado (adquiridos no mercado nacional e importados), haverá a *incidência do ICMS*. Portanto, o estabelecimento da empresa A (cindida) *deverá destacar o ICMS na correspondente nota fiscal* que abrigará essa saída e, em seguida, *debitá-lo em sua escrita fiscal*.

## **3ª Questão**

**A. Saída física de produtos acabados (de industrialização própria) do estabelecimento da empresa A (cindida) para o estabelecimento onde a empresa C (decorrente da cisão) desenvolverá suas atividades.**

### **A.1. IPI**

A análise do fato descrito no item 4.1.1 retro evidencia que o

estabelecimento da empresa A possui, em seus estoques, uma significativa quantidade de produtos de sua própria industrialização. Em fase da cisão total, a empresa A (cindida) transferirá os direitos de propriedade dos mencionados produtos para a empresa C (oriunda da cisão) .

A ação acima descrita processar-se-á no Estado do CEARÁ .

Em fase da realização do aludido negócio jurídico (cisão total), haverá a saída dos produtos industrializados, do estabelecimento da empresa A (cindida) para o estabelecimento da empresa C (oriunda da cisão) .

De acordo com o Art. 29 da lei 4.502/64 art. 2º inciso II,

É fato gerador do IPI, a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

Complementando o Art. 30 inciso II diz:

Considera-se ocorrido o fato gerador (Lei 4.502/64 Art. 5º, e Decreto Lei nº 1.133/70 Art. 1º) na saída de armazém geral ou outro depositário situado na mesma unidade da federação do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento.

Assim, conforme demonstrado supra, tem, como consequência fiscal, *lançamento do IPI nas notas fiscais* que formalização a operação em exame. Quando da escrituração das aludidas notas fiscais no Registro de Saída, o IPI, nelas lançado, deverá ser escriturado na coluna *Imposto Debitado* (própria para o lançamento do montante do IPI).

## A.2 ICMS

No fato em exame, conforme descrito no item 4.1.1. retro, o estabelecimento industrial da empresa A (cindida) realizará uma operação jurídico-mercantil (cisão total) que causará a transferência de seus direitos de propriedade de mercadorias (produtos acabados) para a empresa C (oriunda da cisão) esta transferência de mercadorias já é o fato gerador do ICMS de acordo com o Art. 3º do Decreto 24.569 de 31 de julho 1997 que diz:

Ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída , a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte ainda que para outro do mesmo titular.

Este ato jurídico (cisão total) será realizado no âmbito geográfico do estado do CEARÁ.

*Assim, a concretização de todos os critérios ou aspectos integrativos da hipótese de incidência do ICMS, conforme demonstrado nos parágrafos anteriores, tem, como consequência fiscal, para o estabelecimento da empresa A (cindida), a obrigatoriedade de destacar o ICMS nas notas fiscais que formalizarão a operação em estudo.*

Quando da escrituração dessas notas fiscais no Registro de Saídas, o ICMS, nelas destacado, deverá ser lançado no Registro de Saídas, na coluna “Imposto Debitado” (própria para o lançamento do valor do ICMS).

**A. Saída física de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (adquiridos de terceiros) do estabelecimento da empresa A (cindida) para o estabelecimento onde a empresa C (decorrente da cisão) desenvolverá sua atividade.**



## A.1. IPI

Em face de norma genérica pertinente ao IPI, na saída de produtos – adquiridos no mercado nacional – em decorrência de um ato ou negócio jurídico, não se concretiza a hipótese de incidência desse imposto, tendo em vista a inocorrência, na amplitude dessa operação, do primeiro ângulo de seu critério material (realização de um processo industrial).

Contudo, cumpre-nos enfatizar que essa norma genérica comporta, entre outras, a seguinte ponderação:

O vigente texto regulamentar do IPI determina em seu artigo 10 e respectivo parágrafo único que:

“Art. 10. Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção (Lei n.º 4.502/64, art. 4º, IV, e Decreto-lei n.º 34/66, art. 2º, art. 1º):

- I- Os estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores;
- II- As cooperativas de produtores de álcool que vendam o produto recebido simbolicamente de seus associados.

Parágrafo Único. Consideram-se estabelecimentos comerciais de bens de produção, para os efeitos deste artigo, independentemente de opção, os estabelecimentos industriais que derem saída a matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, adquiridos de terceiros, para outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, para industrialização ou revenda”.

Desta forma em face da *ficção legal* inserida pelo legislador nas transcritas

disposições regulamentares, os estabelecimentos industriais que promoverem saídas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, para industrialização ou revenda, deverão observar as normas próprias às operações realizadas por estabelecimentos equiparados a industrial, constantes no Regulamento do IPI em vigor.

Em face do exposto, a situação descrita na letra B apresenta-se como relevante ao IPI. Portanto, deverá o estabelecimento da empresa A (cindida) lançar este imposto (IPI) nas notas fiscais referentes às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para o estabelecimento da empresa B e, em seguida, debitá-lo em sua escrita fiscal (ou seja, do estabelecimento da empresa A).

## **B.2. ICMS**

Aplicam-se a essa situação, *mutatis mutandis*, os comentários constantes no item A.2 – ICMS dessa Questão.

## **4.2. PLANEJAMENTO FISCAL ESPECÍFICO AS TRANSAÇÕES ENTRE EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO.**

### **4.2.1. FATO OBJETO DESTE GERENCIAMENTO FISCAL**

As empresas X e Y situadas no CEARÁ formam um complexo industrial e mercantil.

A empresa X, comercializa o produto “A” no atacado, este produto é comercializado com debito do ICMS e sem debito do IPI, pois a tabela em vigor classifica uma alíquota reduzida a zero.



Para a produção do produto A, a empresa “X” necessita:

- a) Matéria prima B
- b) Matéria prima C
- c) Produto intermediário D
- d) Produto intermediário E
- e) Material de embalagem F

A matéria prima B é mais importante para o produto “A” tanto na quantidade como no valor.

A matéria prima B é adquirida da empresa Y, que é classificada como contratado de X. A empresa Y comercializa a matéria prima B com outras empresas.

A matéria prima C, os produtos intermediários D e E e o material de embalagem F, são adquiridos de outras empresas, que são domiciliadas em CEARÁ.

No processo de comercialização do produto “B” da empresa Y para a X, a empresa Y tem débitos normais de IPI e ICMS, a alíquota de IPI do produto B é alta, o que resulta num elevado ônus tributário para a empresa X.

Ao contrário do que acontece com o produto B, a matéria prima C os produtos intermediários D e E e o material de embalagem F, são comercializados com débito de IPI e ICMS, só que com uma alíquota mais baixa, o que reduz o ônus tributário.

Podemos notar através das situações acima, que a empresa X não aproveita os créditos de IPI lançados nas notas fiscais dos produtos adquiridos para a

produção de “A”, porque sua comercialização é feita sem débito de IPI.

A empresa Y ao industrializar a matéria prima B, utiliza outras matérias primas e insumos adquiridos de terceiros:

- a) Matéria prima G
- b) Insumo H
- c) Insumo I
- d) Insumo J
- e) Material de embalagem K

A matéria prima G, é comercializada pelo fornecedor com débito normal de ICMS e sem débito de IPI, que possui sua alíquota reduzida a zero.

O insumo H é comercializado pelo fornecedor com débito normal de ICMS e sem IPI, enquanto que os insumos I e J e o material de embalagem K são comercializados com débito normal de ICMS e do IPI.

O principal produto usado na industrialização da matéria prima “ B” é a matéria prima “ G ”, aproximadamente 75%.

Como já foi visto anteriormente, a empresa X está impossibilitada de aproveitar o crédito fiscal de IPI, conseqüentemente esses valores não recuperados do IPI vão ser custeados pela empresa tornando mais onerosos os preços de venda do produto A, assim como incremento da parcela a ser recolhida do ICMS.

Com o aumento do preço do produto “A” sua comercialização torna-se mais difícil.

#### **4.2.2. QUESTÃO ORIUNDA DO FATO DESCRITO**

Como elaborar novas estruturas e formas jurídicas para as operações industriais e mercantis realizadas pela empresas X e Y, com vistas a redução do ônus fiscal referente ao IPI e ao ICMS ?

#### **4.2.3. RESPOSTA À QUESTÃO FORMULADA**

##### **4.2.3.1. PROCEDIMENTOS**

O processo de formulação de novas estruturas e formas jurídicas para as operações industriais e mercantis, realizados pelas empresas X e Y, tendo em vista a redução do ônus fiscal referente ao IPI e ao ICMS:

- a) A empresa X continuará a desenvolver as atividades de industrialização e comercialização no mercado atacadista do produto A (alíquota zero do IPI).
- b) No processo de industrialização do mencionado produto A, será empregada uma representativa quantidade da matéria prima B, de valor vultoso e sujeita a uma elevada alíquota do IPI.
- c) A empresa X encomendará à empresa Y a industrialização da matéria prima B, mediante a prévia remessa da matéria prima G, dos insumos H, I e J, assim como do material de embalagem deveram ser comprados pela empresa X, e as respectivas entregas serão feitas pelos fornecedores diretamente a empresa Y (industrializados sob encomenda).

As estruturas e formas jurídicas idealizadas neste planejamento fiscal qualificam a negociação entre as empresas X e Y, como uma encomenda a terceiros (empresa Y) da industrialização da matéria prima B, mediante a anterior remessa, pelo encomendante (empresa X), da matéria prima G dos insumos H, I e J e do material de embalagem K.

As mudanças ocorridas na estrutura das operações realizadas pela empresa resultará em:

- 1- Representativa redução do ônus do IPI;
- 2- Procrastinação do recolhimento de parcelas do ICMS incidente;
- 3- Razoável redução do ônus do ICMS.

#### **4.2.3.2. FATORES A CONSIDERAR NA INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA**

O conceito da operação caracterizada como Industrialização sob encomenda também é de caráter eminentemente fiscal. Esse conceito emana do artigo 9º, inciso IV, do RIPI, “*verbis*”:

“Artigo 9º - Equiparam-se a estabelecimento industrial:

.....  
IV. – os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa por eles efetuada, de matérias primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos”.

Que equipara a estabelecimento industrial, para fins de incidência do IPI, os estabelecimentos comerciais que vendem produtos fabricados por outro estabelecimento do mesmo titular, ou de terceiros, mediante a remessa por eles

efetuada de matérias primas, produtos intermediários, etc. A industrialização sob encomenda é, pois, operação praticada por estabelecimento comercial que remete matéria prima, produtos intermediários, embalagens, recipiente, moldes, matrizes ou modelos para estabelecimento industrial da mesma empresa, ou de terceiros, a fim de que este fabrique os produtos comercializados pelo encomendante. Ao praticar tal atividade, o estabelecimento comercial fica equiparado a estabelecimento industrial, para fins de tributação pelo IPI.

#### **4.2.3.3. INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS**

A operação é tributada, concomitante, pelo IPI e pelo ICMS. A ocorrência do fato gerador do IPI terá lugar em duas hipóteses:

- a) Na saída do estabelecimento industrial, diretamente, para estabelecimento da mesma empresa ou de terceiro, por ordem do encomendante;
- b) Na aquisição do produto ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a industrialização, na conclusão desta, no caso de produtos que, antes de saírem do estabelecimento que os tenha industrializado sob encomenda, sejam por este adquiridos.

Quanto ao fato gerador do ICMS, o imposto incidirá na saída a qualquer título do produto do estabelecimento que os tenha industrializado, saída esta que poderá ser física ou simbólica (venda).

#### **4.2.3.4. BASE DE CÁLCULO**

A base de cálculo do IPI nas hipóteses de industrialização sob encomenda será:



- a) O preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto industrializado for adquirido pelo próprio industrializador antes de concluída a operação industrial;
- b) A média ponderada dos preços por atacado fixados por órgão governamental, nas operações de venda de produtos entre empresas que mantenham relação de interdependência.

O Regulamento do IPI considera interdependentes duas empresas quando:

- a) Uma delas tiver participação na outra de 15% (quinze por cento) ou mais do capital por si, seus sócios e acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau, e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei n.º 7.798/89);
- b) Uma mesma pessoa física fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;
- c) Uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento), no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados de sua fabricação;
- d) Uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou mais de um dos produtos industrializados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira, apenas, à padronagem, marca ou tipo do produto;
- e) Uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (art. 394 do RIPI).

Na industrialização sob encomenda, o estabelecimento industrializador deverá acrescer ao valor da operação:

- a) O preço da matéria prima;
- b) O preço dos produtos intermediários; e
- c) O preço do material de embalagem fornecido pelo encomendante, desde que este não destine os produtos industrializados:
  - Ao comércio;
  - Ao emprego como matéria prima, ou produto intermediário, em nova industrialização;
  - Ao emprego no acondicionamento de produtos tributados (letra “b”, do inciso I, artigo 68 RIPI/82 e IN-SRF n.º 120, de 22/08/88).

A base de cálculo do ICMS será o valor da operação de que decorrer a saída do produto, incluindo-se:

- a) Os seguros, juros e demais importâncias recebidas ou debitadas ao adquirente ou destinatário, bem como bonificações e descontos concedidos sob condição;
- b) O frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio contribuinte;
- c) O montante do próprio ICMS, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle.

#### **4.2.3.5. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS FISCAIS**

A industrialização sob encomenda possibilita o aproveitamento dos seguintes créditos fiscais:



- a) IPI/ICMS, na remessa de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização sob encomenda por terceiros, sem trânsitos pelo estabelecimento adquirente;
- b) IPI/ICMS, nas matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem recebidos de terceiros para industrialização sob encomenda, desde que os impostos tenham sido lançados nas Notas fiscais;
- c) IPI/ICMS, lançados nas notas fiscais relativos a produtos industrializados sob encomenda e recebidos do estabelecimento industrializador em operação que lhe confira crédito;
- d) IPI/ICMS, na aquisição de matérias primas, produtos intermediários, ou material de embalagem para consumo próprio, ou para revenda, e eventualmente remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, por ocasião da saída efetiva do estabelecimento (art. 82, inciso I a IV e art. 97, inciso III, do RIPI).

Observe-se que, se a remessa de matérias primas, produtos intermediários, ou de material de embalagem, pelo encomendante, forem beneficiados com isenção, ou não-incidência do imposto, as vendas dos produtos industrializados a terceiros, ou ao estabelecimento industrializador, não ensejarão aproveitamento do crédito fiscal do ICMS.

Por outro lado, se os produtos forem exportados para o exterior (hipótese de não-incidência do ICMS), em princípio, os créditos decorrentes do ICMS devido sobre a aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, salvo disposição legal em contrário, deverão se estornados.

#### **4.2.3.6. PROCESSOS DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS E DESTAQUE DO IMPOSTO**

- A.** Fornecimento da matéria prima G e dos insumos H, I e J e do material de embalagem K.

Os fornecedores desses produtos deverão emitir uma nota fiscal ao estabelecimento encomendante, empresa X, com destaque do ICMS, sem lançamento do IPI (matérias primas I e J e material de embalagem K), assim como, também deverá emitir uma nota para acompanhar as mercadorias para industrialização, sem destaque de ICMS e IPI, para a empresa Y.

- B.** Recebimento pela empresa X, das notas fiscais de vendas, emitidas pelos fornecedores.

Essas notas deverão ser escrituradas no livro de entradas.

- C.** Entrada efetiva da matéria prima G, dos insumos H, I e J e do material de embalagem K no estabelecimento industrializador.

A respectiva nota fiscal deverá ser escriturada no livro de entrada sem crédito de ICMS e IPI.

- D.** Remessa simbólica da matéria prima G, dos insumos H, I e J e do material de embalagem K, do estabelecimento encomendante para o industrializador.

As notas fiscais referente as remessas simbólicas serão emitidas ao abrigo das figuras suspensivas do IPI e do ICMS.

- E.** Retorno da matéria prima B, industrializada sob encomenda, ao

estabelecimento encomendante.

Para que se compreenda os procedimentos adequados, nas áreas do ICMS e do IPI nesta fase da operação, é necessário uma análise preliminar de algumas disposições regulamentares que a disciplinam.

A interpretação sistemática das disposições regulamentares do ICMS que disciplinam a operação em exame, demonstra que, na hipótese em que o executor da encomenda (industrializador) empregou apenas mão de obra, deve adotar os seguintes procedimentos fiscais:

- Os valores das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, recebidos do encomendante para industrialização (com suspensão do ICMS), devem retornar, do mesmo modo, *ao abrigo da figura suspensiva deste imposto*; e
- O valor da mão-de-obra – cobrado do encomendante – *beneficia-se da figura do diferimento do ICMS*.

Por outro lado, mediante uma análise literal da norma regulamentar do IPI que disciplina a operação em estudo (artigo 36, inciso II do Regulamento do IPI em vigor), evidencia-se que a aplicação do *instituto da suspensão do IPI* – no retorno de produtos industrializados sob encomenda – está condicionada ao cumprimento das exigências a seguir mencionadas:

- A. Os produtos – industrializados sob encomenda – sejam destinados, pelo encomendante, a comércio, a emprego como matéria prima ou produto intermediário em nova industrialização, ou a emprego no acondicionamento de produto tributado; e
- B. O industrializador não tenha utilizado, na execução da encomenda, produtos tributados de sua industrialização ou importação.

Contudo, cumpre-nos enfatizar que, em se tratando de uma apreciação sobre a possibilidade do emprego da figura suspensiva do imposto, o intérprete não deve limitar-se às fronteiras da simples análise filológica do texto legal e regulamentar.

A exata compreensão da norma transcrita no artigo 36, inciso II, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n.º 87.981, de 23 de dezembro de 1982, não pode ser alcançada mediante simples leitura de seu teor, isoladamente considerado. Não é possível entender o *sentido e o alcance de uma disposição legal* sem inseri-la no *contexto da ordem jurídica* da qual ela faz parte. Assim, surge como cristalina consequência a imperativa necessidade de ajustamento da mencionada norma regulamentar com toda a estrutura legislativa do IPI e com o próprio sistema jurídico global.

Nesta linha de raciocínio cabe, pois, analisar algumas questões que se relacionam com a matéria em exame.

A primeira delas consiste na própria identificação da *figura suspensiva do imposto*.

Através desta expressão – *suspensão do imposto* –, o Regulamento do IPI consolidou diversas *situações atípicas*, quais sejam:

- Inocorrência condicionada do fato gerador;
- Deslocamento da ocorrência do fato gerador;
- Isenção subordinada à destinação; e
- Decorrência de medidas similares constantes de legislações específicas.

Com isso notamos que a situação em estudo, caracteriza o retorno de uma

matéria prima industrializada, que será empregada como matéria prima, em outro processo de industrialização.

Observamos que a disposição contida no vigente regulamento do IPI, não esclarece se o novo produto resultante da industrialização está inserido na categoria “tributado ou não tributado”, pois só podemos considerar suspensivo o imposto se o produto for considerado tributável.

O art. 4º do Decreto-lei n.º 1.199, de 27 de dezembro de 1971, estabelece que:

“Art. 4º O poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

- I- A reduzir alíquotas até 0 (zero);
- II- .....

O Parecer Normativo CST n.º 149/74, de 19 de agosto de 1974, esclarece que o texto legal supra não cuidou da exclusão de produtos do campo de incidência do imposto, ou seja, de torná-los, “*não tributados*”. O referido Parecer pondera ainda que a *redução a zero da alíquota de um produto é o mesmo que torná-lo tributado à alíquota zero.*

Assim, a redução a uma alíquota zero o IPI de determinado produto não o exclui do conceito de produto tributado.

Essa linha de raciocínio encontra respaldo no Parecer Normativo CST n.º 71, de 13 de dezembro de 1979:



“Poderão sair com suspensão do IPI os produtos industrializados enviados pelo executor da encomenda, quando por este destinados a emprego como matéria prima ou produto intermediário em nova industrialização, mesmo que dessa operação resulte produtos industrializado tributado com alíquota zero”

A adoção dos planejamentos expostos proporcionarão as empresas X e Y os seguintes privilégios fiscais:

- A. Obtenção da matéria prima B – para emprego no processo de industrialização do produto (A) sujeito à alíquota zero do IPI – *com uma redução bastante significativa do ônus deste imposto*. Na realidade, a concretização desse planejamento fiscal, no que concerne à obtenção da matéria prima B, implicará, apenas, o pagamento de *reduzida parcela do IPI*, lançada nos documentos fiscais referentes às aquisições dos insumos I e J e do material de embalagem K.
- B. Obtenção da matéria prima B ao *abrigo do diferimento do ICMS*, em face de que na industrialização sob encomenda, a empresa Y aplicará diretamente apenas *mão-de-obra* e, por outro lado, a empresa X encontra-se também domiciliada no CEARÁ.
- C. Comercialização do produto A com uma *considerável redução de seu preço e, conseqüentemente, do montante do ICMS nela incidente*, em face da significativa redução da parcela do IPI a ser ativada, ou seja, inserida na composição de seu custeio.

### **4.3. PLANEJAMENTO FISCAL ESPECÍFICO ÀS VENDAS NO VAREJO**

#### **4.3.1. FATO OBJETO DESTE PLANEJAMENTO FISCAL**

A empresa X, domiciliada no Estado do CEARÁ, é responsável pela industrialização de certos produtos de necessidade secundária de subsistência.

Desta produção, 70% são destinadas a comercialização no mercado atacadista, enquanto que os 30% restantes são comercializados no mercado varejista.

A empresa X, possui três edificações (A, B e C) que estão localizados em áreas contíguas com comunicação interna que possibilita, assim o deslocamento físico dos produtos entre as mesmas, sem uso de via pública.

Na edificação A funciona o processo fabril dos produtos e a sua estocagem central. Na edificação B, funciona a seção de venda no atacado e os setores administrativos da empresa. Na edificação C, funciona a seção de vendas no varejo, bem como o processo de armazenagem e controle dos respectivos produtos.

As três edificações são considerada estabelecimento único, mesmo as edificações B e C possuindo saídas independentes para via pública, tendo cada uma seu número.

#### **4.3.2. QUESTÕES FISCAIS DECORRENTES DO FATO DESCRITO**

1. Quais os procedimentos fiscais adequados ao negócio mercantil descrito?
2. Como proceder uma alteração dos aspectos estruturais e formais do negócio

jurídico mercantil descrito, tendo em vista a redução do ônus do IPI e do ICMS

nele incidentes?

### 4.3.3. RESPOSTAS ÀS QUESTÕES FORMULADAS

#### 1º QUESTÃO

1. Venda dos produtos no mercado atacadista:

1.1. Nesta venda deve existir a incidência do IPI e do ICMS.

1.2. Deve haver conseqüentemente o destaque na nota fiscal de venda.

1.3. O valor do IPI será calculado de acordo com a alíquota do produto sobre o seu preço de venda, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo vendedor ao comprador. Para fins de cálculo do imposto, não deve ser deduzido do preço de venda, os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos mesmo que incondicional. Também deve ser incluído no valor tributável, a parcela correspondente ao material de embalagem.

1.4. O ICMS também será calculado de acordo com sua alíquota específica sobre um montante representativo do valor da venda acrescido do valor do frete, das demais despesas acessórias, e de outras vantagens recebidas pelo vendedor. Os valores correspondentes aos descontos concedidos condicionalmente deve integrar o referido montante, para fins de cálculo do ICMS. Os descontos concedidos incondicionalmente não devem integrar esse montante, desde que razoáveis. Essa razoabilidade deve ser reconhecida pela administração fiscal competente.

2. Venda dos produtos no mercado varejista.

2.1. Essas vendas deverão se processar com a incidência do IPI e do ICMS.

2.2. Deve ser feito o destaque dos impostos nas notas fiscais de venda.

2.3. O IPI será quantificado por sua alíquota própria do produto sobre o preço de venda no varejo, sujeito aos mesmos ajustes do item 1.3. retro.

2.4. O ICMS também será calculado sobre o valor que o produto foi vendido e

sujeito aos mesmos ajustes fiscais. Deve-se incluir no cálculo do ICMS o valor da parcela do IPI incidente na operação de venda.

- 2.5. O estabelecimento industrial, ao realizar a venda a varejo está em desvantagem, com os demais estabelecimentos comerciais que realizam a mesma operação, porque estes estabelecimentos comerciais vendem estes produtos sem que seja necessário fazer o lançamento do IPI e já o estabelecimento industrial é obrigado a fazer este lançamento.

### **EXEMPLO**

- I- Determinado estabelecimento comercial procede à revenda de produto, no varejo, por R\$ 500.000 (quinhentos mil reais). Nesta revenda, haverá a incidência do ICMS, mas, por outro lado, não haverá a incidência do IPI. Vale mencionar que o IPI lançado na nota fiscal referente a anterior aquisição desse produto, em face da impossibilidade do seu creditamento na escrita fiscal, foi ativado.
- II- Certo estabelecimento procede à venda de produto (de sua própria industrialização), no varejo, por R\$ 500.000 (quinhentos mil reais). Nesta venda haverá a incidência do ICMS e do IPI. Na base de cálculo do ICMS deverá ser incluída a parcela do IPI incidente nessa venda. Por outro lado, a base de cálculo do IPI será o preço de venda (R\$ 500.00, 00) sujeito aos ajustes (acréscimos) anteriormente comentados.

Através do fato descrito, vemos que é necessário fazer alterações nas vendas no varejo. Uma alternativa seria a criação de uma filial somente para vendas no varejo.

A criação desta nova filial deverá ocorrer no encerramento do período fiscal. Se existir saldo de estoque de produtos na seção de varejo, este saldo deverá, antes da extinção dessa seção retornar ao estoque central da empresa.



A filial será domiciliada na edificação C, e será um estabelecimento autônomo para efeitos fiscais tendo inscrição própria nas repartições fiscais competentes, assim como documentos e livros fiscais próprios a formalização de duas operações mercantis.

A empresa deverá realizar as seguintes alterações fiscais:

#### **A. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS PARA A FILIAL EXCLUSIVAMENTE VAREJISTA**

Essa transferência far-se-á com o destaque do ICMS e com o lançamento do IPI na respectiva nota fiscal.

A base de cálculo do ICMS poderá ser o *custo* do produto objeto de transferência. Entende-se pelo mencionado custo a soma do valor das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Por outro lado, a legislação do IPI estabelece, para a operação em exame, um *valor tributável mínimo* a ser utilizado com *base* na sua quantificação.

Assim, na transferência de produtos do estabelecimento industrial para a filial, exclusivamente varejista, deve-se utilizar como base de cálculo do IPI um valor que *não seja*, cumulativamente, inferior a 70% (setenta por cento) do preço de venda a consumidor (praticado pela filial exclusivamente varejista), nem ao preço corrente do produto (transferido) no mercado atacadista da praça do remetente.

O atual Regulamento do IPI estabelece o critério para a obtenção dos aludidos preços.



Consiste o critério em obter-se a *média ponderada* dos preços do produto transferido, aplicados nas vendas realizadas pelo estabelecimento industrial (no atacado) e pela filial exclusivamente varejista, no mês anterior ao da transferência.

Adicionalmente, cumpre-nos enfatizar que, na hipótese da filial exclusivamente varejista vender o produto recebido em transferência por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será esse reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao estabelecimento industrial que procedeu a transferência até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do IPI sobre a diferença verificada. Assim, o estabelecimento industrial, de posse da demonstração enviada pela filial exclusivamente varejista, emitirá nota fiscal complementar para lançamento da diferença de imposto (IPI).

*Exemplificando para melhor compreensão:*

O estabelecimento industrial pretende realizar, no dia 2 de março, a transferência do produto X para comercialização na filial exclusivamente varejista.

Ao proceder à verificação das médias ponderadas, obteve os seguintes valores:

- Valor representativo da média ponderada dos preços de vendas (no atacado) realizadas pelo estabelecimento industrial, no mês de fevereiro (imediatamente anterior): R\$ 55.000,00 (cinquenta e cinco mil reais);
- Valor representativo da média ponderada dos preços de vendas realizadas pela filial exclusivamente varejista, no mês de fevereiro (imediatamente anterior): R\$80.000,00 (oitenta mil reais).

Assim, poderá ser utilizado como base de cálculo do IPI incidente nessa transferência o valor de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais). Este valor é igual a 70% (setenta por cento) da média ponderada dos preços de vendas realizadas pela filial exclusivamente varejista, no mês de fevereiro e, por outro lado, *é superior* à média ponderada dos preços de venda (no atacado) realizadas pelo estabelecimento industrial neste mesmo mês (fevereiro).

Vamos admitir que esse produto (transferido) seja posteriormente vendido por R\$85.000,00 (oitenta e cinco mil reais). Nesta hipótese, deverá o estabelecimento industrial, no prazo regulamentar, emitir uma nota fiscal complementar para efeito de lançamento e recolhimento do IPI sobre a diferença verificada. A base de cálculo deste IPI complementar será de R\$ 3.500,00 (três mil e quinhentos reais) que correspondem a 70% (setenta por cento) de R\$5.000,00 (cinco mil reais) que representa a diferença entre R\$ 80.000,00 (valor que serviu de base para aplicar-se o percentual de 70%) e R\$ 85.000,00 (preço pelo qual foi efetivamente vendido o produto transferido).

## **B. VENDA DE PRODUTOS PELA FILIAL EXCLUSIVAMENTE VAREJISTA.**

Essa venda far-se-á com incidência do ICMS e ao abrigo da não-incidência do IPI. A base de cálculo do ICMS incidente nesta operação será o valor da venda acrescido de todas as parcelas cobradas ou debitadas pelo vendedor ao comprador.

Através de um criterioso processo comparativo entre as conseqüências fiscais próprias às vendas diretas aos consumidores, realizadas pela seção de varejo de um estabelecimento industrial e, por outro lado, as conseqüências fiscais específicas às vendas diretas aos consumidores, efetuadas por uma filial

exclusivamente varejista, depreende-se que essas (vendas diretas aos consumidores, realizadas pela filial exclusivamente varejista) *são, do ponto de vista fiscal, consideravelmente menos onerosas* – à empresa vendedora – do que aquelas (vendas diretas aos consumidores, realizadas pela seção de varejo de um estabelecimento industrial).

## CONCLUSÃO

O trabalho desenvolvido abordou um dos temas de maiores repercussões nas empresas que exercem qualquer tipo de atividade.

Através das informações desenvolvidas, pude ver que a gerência é um instrumento de grande importância, que deve ser usado pelas empresas para que elas exerçam um maior controle sobre suas atividades, melhorando seu desempenho, qualidade de seus produtos e serviços para atingir seu objetivo principal que é aumentar os lucros.

Verifiquei que o problema das grandes incidências tributárias nas operações que as empresas realizam despertou a necessidade de uma área de gerência que tivesse todo seu objetivo voltado a oferecer instruções técnicas e também elaborar planejamento fiscais buscando a anulação, a redução ou adiamento das cargas tributárias.

Com o estudo realizado nota-se a importância de se manter uma gerência de impostos indiretos, pois assim ela realizará todas as atividades de competência da gerência com dedicação total à área de tributos, mantendo uma interação entre os demais setores das empresas, principalmente com a contabilidade, para que uma seja o reflexo da outra evitando as distorções comuns.

O gerenciamento de impostos permite que as organizações tenham um setor responsável pelo efetivo cumprimento das obrigações fiscais, pelo esclarecimento de questões a respeito da dinâmica de impostos incidentes nas

operações mercantis, industriais e de prestação de serviços e também o estudo de instrumentos legítimos que possam ser aplicados nas operações.

O trabalho demonstrou os aspectos necessários para estruturar-se uma gerência de impostos eficiente.

Considereei como parte importante do trabalho a abordagem dos problemas e questionamentos que as empresas podem ter, pois foi possível deixar-nos mais próximos da realidade do dia-a-dia de como as soluções são aplicadas, não nos deixando apenas com noções teóricas.

Com todas essas análises finais vistas nesta parte do trabalho podemos ainda concluir que o estudo desenvolvido contribuiu para um aprendizado gerencial de empresas, em específico a área de impostos indiretos, com tudo , considero esta área gerencial mais direcionada a empresas que desenvolvam um número diversificado de operações ou que estejam sempre buscando abranger outras áreas no mercado, porque a partir do momento em que as atividades são rotineiras e já se tem as soluções mais viáveis, manter uma gerência perderia seu objetivo.



## BIBLIOGRAFIA

- Constituição da Republica Federativa do Brasil, Coleção Saraiva de Legislação, 18º edição, Ed. Saraiva.
- BORGES, Humberto Bonavides Borges, Gerência de Impostos, Ed. Atlas S.A – 1996
- NOGUEIRA Ruy Barbosa, Curso de Direito Tributário, , 11º edição, Ed. Saraiva
- MATOS, Francisco Gomes de, Desenvolvimento Gerencial Permanente, 2º Ed. Livros Técnicos e Científicos Editora S.A.
- REDDIN, William J, Eficácia Gerencial, 1ª edição, Ed. Atlas S.A., São Paulo, 1989
- LEVIT, Theodore, Repensando a Gerência, 1ª edição, Ed. Campus
- Código Tributário Nacional, 20ª edição, Ed. Saraiva
- MATOS, F. Gomes, Gerência Participativa, Ed. Livro Técnico e Científico
- Dicionário Básico da Língua Portuguesa, Ed. Nova Fronteira
- Decreto N° 24.569, de 31 de julho de 1997, Diário Oficial do Estado do Ceará