

A Importância Da Contabilização Para Redução De Risco Nos Planejamentos Tributários

Luiz Fernando Mussolini Júnior*

1 A experiência nos indica que o caminho didático mais eficaz consiste em partir do exame da realidade factual, depois analisando o conjunto das normas jurídicas que lhe é aplicável, para ao final firmar nossas conclusões sobre as questões objeto de discussão.

2 Nessa linha e dentro do contexto do tema que vamos abordar, imaginemos a existência de uma empresa, constituída sob a forma de sociedade limitada, com 2 (dois) sócios detentores de igual número de quotas do capital, que se dedique à importação e distribuição, no atacado, de bebidas alcoólicas destiladas (uísque, vodka, conhaque, licores etc), com sede no Município de São Paulo, realizando vendas exclusivamente para varejistas localizados nessa mesma cidade e fazendo, o mais das vezes, a entrega das mercadorias aos seus clientes em seus estabelecimentos, isto por opção dos mesmos.

Admitamos que seus focos mercadológicos sejam variados, atendendo a redes supermercadistas de menor porte (que não fazem importação direta de bebidas desse tipo), outros varejistas especializados como as adegas de médio porte, e a gama mais larga de hotéis, restaurantes, bares, casas de espetáculos etc.

Pressupomos que, para concretizar a distribuição, valha-se, por alternativa estratégica e conveniência econômica, de frota própria de veículos com capacidades diferentes, adequados aos volumes da carga transportada, pesados para os lotes maiores e mais ágeis para as quantidades menores.

Figuremos que a manutenção dos seus veículos seja efetivada internamente por seus funcionários, a não ser nas situações mais complexas que requeiram serviços bastante especializados.

As bebidas são vendidas por preços “posto no cliente” (na modalidade CIF, portanto), isto a menos que os adquirentes, em casos excepcionais, resolvam retirá-las por conta própria.

Estes são os fatos.

3 A importação das chamadas “bebidas quentes” está sujeita ao ICMS, à alíquota de 25 % (vinte e cinco por cento), sobre base de cálculo complexa, obtida a partir do valor aduaneiro da mercadoria, com os acréscimos do Imposto de Importação, do IPI, do IOC, do PIS e da COFINS e das demais despesas aduaneiras.

A operação igualmente está sujeita ao IPI, à razão de 60% (sessenta por cento), calculado sobre base composta pelo somatório do valor aduaneiro, do Imposto de Importação e dos encargos cambiais.

As vendas de tais produtos estão submetidas ao ICMS à razão de 25% (vinte e cinco por cento), calculando-se o imposto sobre o valor da operação, com inclusão, entre outras parcelas, do montante do frete, se for cobrado em separado e efetivado pelo próprio vendedor ou por sua conta e ordem.

As vendas também estão sujeitas ao IPI, em função da equiparação do comerciante a industrial, sob a alíquota de 60% (sessenta por cento), imputada ao valor da operação de saída da mercadoria.

Na hipótese de que estamos cogitando, como o transporte das bebidas é concretizado pelo próprio comerciante, o valor do carreto de entrega das bebidas, embutido no preço das mesmas ou debitado em separado, integra as base imponíveis do ICMS e do IPI.

4 Admite-se, para ilustrar, que o ICMS incidente sobre a importação de uma caixa de uísque seja calculado sobre uma base correspondente a R\$ 300,00 dentro desse valor incluída a contribuição ao PIS e a COFINS, teremos que o imposto devido será de R\$ 114,06, conforme se demonstra abaixo:

$$\{(R\$ 300,00 \times 0,6575) \times 0,25\} = R\$ 114,06$$

Ainda ilustrando, vamos admitir que o IPI que recai sobre a mesma operação tenha como base de cálculo o valor de R\$ 176,00 (corresponde à soma do valor aduaneiro de R\$ 110,00 e do Imposto de Importação de R\$ 66,00), implicando, pois, em um recolhimento de R\$ 105,60, como demonstrado a seguir:

$$\{R\$ 110,00 + (R\$ 110,00 \times 0,60)\} \times 0,60 = R\$ 105,60$$

Nessa simulação, e dada a não cumulatividade do ICMS e do IPI, as importâncias pagas quando do desembaraço serão creditadas pelo comerciante, para abatimento contra os respectivos débitos referentes às vendas ulteriores do uísque.

5 Suponha-se que o preço da bebida, posta no estabelecimento do cliente, seja ajustado em R\$ 1.000,00 por caixa, impostos inclusos.

Para essa hipótese, partindo-se de que o IPI é devido à razão de 60%, o valor do faturamento, descontado o imposto federal, deverá ser de R\$ 625,00, gerando-se um débito tributário de R\$ 375,00 (que corresponde a R\$ 625,00 x 0,60).

Esse mesmo montante corresponderia à base imponible do ICMS, que importaria em R\$ 156,25 (R\$ 625,00 x 0,25).

6 Partindo-se dessa projeção, teríamos que o comerciante estaria obrigado aos recolhimentos de R\$ 42,19 de ICMS e de R\$ 269,40 de IPI.

7 Considerando-se que o custo da importação (impostos inclusos) representou R\$ 414,06 (valor da mercadoria + imposto de importação + imposto sobre produtos industrializados + despesas aduaneiras + ICMS), que a receita obtida foi de R\$ 1000,00 e que houve recolhimentos posteriores de ICMS e IPI no total de R\$ 311,59, teríamos que a margem bruta do comerciante seria de R\$ 274,35, isto se abstraindo, para os efeitos desse exercício, as incidências da contribuição ao PIS e da COFINS.

8 Imagine-se que o frete cobrado para a entrega das bebidas, incluso no seu preço ou debitado em separado na Nota Fiscal de Venda, tivesse um valor médio unitário de R\$ 20,00 por caixa, para quantidades superiores a 50 caixas, de R\$ 30,00 para compras entre 10 e 50 caixas e de R\$ 50,00 para transações de menos de 10 caixas, observados os parâmetros comuns de mercado.

9 Em face desse cenário, projete-se que os montantes do serviço de transporte, ao invés de integrarem as bases de cálculo do ICMS e do IPI, ficassem sujeitos à incidência do ISSQN, de competência do Município de São Paulo, à alíquota de 5% (cinco por cento).

Teríamos, então, que uma caixa de uísque seria vendida por R\$ 950,00 e que o frete de entrega de uma unidade seria de R\$ 50,00.

Com isso, as bases de cálculo do IPI e do ICMS seriam de R\$ 593,75; o imposto federal devido seria de R\$ 356,25 e o imposto estadual de R\$ 148,31; deduzidos os créditos pelas entradas, teríamos IPI a recolher de R\$ 250,65 e ICMS a pagar de R\$ 34,15; acrescesse que seria devido ISSQN de R\$ 2,50.

Consequentemente, partindo-se do mesmo custo e da mesma receita, teríamos um margem bruta de R\$ 298,64, isto contra a diferença antes calculada de R\$ 274,35.

Isto para a venda de apenas uma caixa de uísque.

Imagine-se a venda de 60 caixas da bebida.

Ai teríamos a mercadoria faturada por R\$ 58.800,00 (R\$ 980,00 x 60), e a prestação de serviços no montante de R\$ 1.200,00 (R\$ 20,00 X 60).

O IPI devido seria de R\$ 22.050 (R\$ 36.750,00 x 0,60) e o ICMS seria de R\$ 9.187,50 (R\$ 36.750 x 0,25).

Abatidos os créditos respectivos, teríamos um IPI total de R\$ 15.714,00 e um ICMS de R\$ 2.343,90.

Seria também devido o ISSQN de R\$ 60,00.

O custo tributário (sem considerar o PIS e a COFINS) seria de R\$ 18.117,90.

Para uma receita de R\$ 60.000,00, teríamos um custo de importação de R\$ 24.843,60 e um gasto tributário de R\$ 18.117,90, resultando em margem bruta total de R\$ 17.398,60, com margem bruta por caixa de R\$ 289,97.

10 Do conjunto dos fatos emergem algumas evidências.

A primeira delas está em que a empresa exerce, em verdade, duas atividades econômicas distintas.

Com efeito, não há como desmentir que a importação das bebidas e a sua comercialização no mercado interno, voltada ao atendimento de diversos segmentos varejistas, é um negócio que exige a alocação recursos patrimoniais específicos e o desenvolvimento de um expertise próprio, bem distintos daqueles necessários ao business da distribuição física das bebidas importadas, este também marcado pela grande diversificação dos clientes, em função dos seus portes econômicos e das suas características de operação.

De outro lado, resta claro que a inserção do preço do serviço de frete nas bases de cálculo do IPI e do ICMS representa significativa oneração tributária sobre as bebidas. Diante disso cogitam os sócios de bipartir econômica e juridicamente a empresa, objetivando racionalizar seus esforços na administração das diferentes atividades de importação/comercialização e distribuição das mercadorias com que operam, bem como na otimização dos resultados perseguidos.

Nesse escopo, surge a idéia de se fazer a cisão parcial da sociedade existente, vertendo-se para outra a parcela do seu patrimônio que é necessária ao desenvolvimento da atividade do transporte de bebidas.

11 No Código Civil Brasileiro, conquanto a cisão esteja contemplada no capítulo que trata da reorganização societária, não figuram normas específicas sobre sua concretização, que, por conseqüência, continua sendo regulada pelos artigos 220 a 234 da Lei 6.404/76.

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

12 Consumada a operação ao final do exercício x, a partir do primeiro dia do exercício x+1 estariam em atividade duas empresas, que teriam idêntica composição societária, dedicando-se uma à importação e comercialização de bebidas e outra ao transporte das mesmas mercadorias.

A primeira delas seria contribuinte do IPI e do ICMS, enquanto que a segunda sujeitar-se-ia ao ISSQN e, como já demonstrado, essa alteração operacional traria sensível redução nos recolhimentos do imposto federal e do imposto estadual, implicando, de outra sorte, no pagamento do imposto municipal, que antes não ocorria.

A indagação que se põe é sobre se seria sustentável esse procedimento em face das legislações do IPI e do ICMS.

13 O artigo 131 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados tem o seguinte enunciado:

Art. 131. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea b); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); e

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 1º O valor da operação referido nos incisos I, alínea b e II, compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora (Lei nº 6.404, de 1974) ou interligada (Decreto-lei nº 1.950, de 1982) do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo

quando o frete seja subcontratado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 3º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 3º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 2º, Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 4º Nas saídas de produtos a título de consignação mercantil, o valor da operação referido nos incisos I, alínea b e II, será o preço de venda do consignatário, estabelecido pelo consignante.

§ 5º Poderão ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei no 6.729, de 28 de novembro de 1979, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º).

§ 6º Os valores referidos no caput não poderão exceder a 9% (nove por cento) do valor total da operação (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º, § 2º, inciso I).

(grifamos).

De outro lado, o artigo 37 do RICMS/SP está assim redigido:

Artigo 37 - Ressalvados os casos expressamente previstos, a base de cálculo do imposto nas hipóteses do artigo 2º é (Lei 6.374/89, art. 24, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XIII):

I - quanto às saídas de mercadorias aludidas nos incisos I, VIII, IX e XV, o valor da operação;

II - quanto ao fornecimento aludido no inciso II, o valor total da operação, compreendendo as mercadorias e os serviços;

III - quanto aos fornecimentos aludidos no inciso III:

a) na hipótese da alínea "a", o valor total da operação;

b) na hipótese da alínea "b", o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada;

IV - quanto ao desembaraço aludido no inciso IV, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos Impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio, bem como de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras, observado o disposto nos §§ 5º e 6º (Lei 6.374/89, art. 24, IV, na redação da Lei 11.001/01, art. 1º, X); (Redação dada ao inciso IV pelo inciso V do art. 1º do Decreto 46.529 de 04-02-2002; DOE 05-02-2002; efeitos a partir de 22-12-2001)

IV - quanto ao desembaraço aludido no inciso IV, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos Impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio, bem como das demais despesas aduaneiras, observado o disposto nos §§ 5º e 6º;

NOTA - V. COMUNICADO CAT- 68/01, de 26-12-2001 - item 2, a partir de 1º de janeiro de 2002, ficam expressas na legislação paulista as seguintes disposições relacionadas com a tributação das importações:

2.1 o ICMS incide sobre qualquer mercadoria ou bem, importados do exterior por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade e mesmo que a importação não seja habitual ou não seja feita com intuito comercial;

2.2 o imposto devido na importação deverá ser recolhido por ocasião do desembaraço aduaneiro ou no momento da entrega, caso esta ocorra antes da formalização do desembaraço;

2.3 a base de cálculo do ICMS nas importações é composta pelo valor constante no documento de importação, acrescido do valor dos impostos de Importação, de Produtos Industrializados e de Operações de Câmbio, bem como de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras pagas pelo importador;

2.4 o montante do imposto, inclusive na hipótese de importação, integra sua própria base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle

CONVÊNIO ICMS-135/02, de 13/12/2002. Harmoniza entendimento sobre cumprimento de obrigações tributárias na importação de bens ou mercadorias por pessoa jurídica importadora.

V - quanto às aquisições aludidas no inciso V, o valor da arrematação, acrescido dos valores do Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas do adquirente ou a ele debitadas;

VI - quanto às entradas aludidas no inciso VI, o valor sujeito ao imposto no Estado de origem;

VII - quanto às entradas aludidas no inciso VII, o valor da operação de que decorrer a entrada;

VIII - quanto aos serviços aludidos nos incisos X, XI e XII, o respectivo preço, observado o disposto no artigo 40;

NOTA - V. PORTARIA CAT - 28/02, de 22/04/2002 - artigos 36 e 37 - Em relação ao transporte intermodal ou multimodal de cargas, estabelece regras quanto ao uso da base de cálculo, alíquota e documentos fiscais. Alterada pelas Portarias CAT 42/02; 45/02; 58/02; 69/02 e 78/03.

NOTA - V. Decisão Normativa CAT - 02/02, de 27/02/2002. Dispõe sobre a inclusão do preço do serviço de telemarketing no preço das mercadorias (valor da operação) vendidas e na base de cálculo do ICMS de acordo com o artigo 24, § 1º, da Lei 6.374/89.

NOTA - V. DECISÃO NORMATIVA CAT - 02/99, de 20/10/99. Dispõe sobre a inclusão do pedágio na base de cálculo do ICMS

IX - quanto ao serviço aludido no inciso XIII, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

X - quanto à utilização de serviço aludida no inciso XIV, o valor sujeito ao imposto no Estado de origem.

§ 1º - Incluem-se na base de cálculo:

1 - seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, descontos concedidos sob condição, bem como o valor de mercadorias dadas em bonificação;

NOTA - V. DECISÃO NORMATIVA CAT 2/02, de 27/02/2002. Dispõe sobre a inclusão de preço do serviço de "telemarketing" no preço das mercadorias ("valor da operação") vendidas e na base de cálculo do ICMS de acordo com o artigo 24, §1º da Lei 6.374/89.

NOTA - V. DECISÃO NORMATIVA CAT - 04/00, de 30/11/00 - ICMS - Bonificações - Dispõe sobre a inclusão do valor das mercadorias bonificadas na base de cálculo do imposto.

NOTA - V. DECISÃO NORMATIVA CAT - 02/99, de 20/10/99. Dispõe sobre a inclusão do pedágio na base de cálculo do ICMS.

NOTA - V. PARECER NORMATIVO ICM - 01/76-CAT, de 20/02/76. Fixa entendimento no sentido de que, no fornecimento de lajes pré-moldadas para pisos e forros a obras de construção civil, integram, também, a base de cálculo as despesas preliminares realizadas com medições, projetos estruturais, cálculos e desenho, não podendo ser dissociadas do preço do produto fornecido.

2 - frete, se cobrado em separado, relativo a transporte intramunicipal, intermunicipal ou interestadual, realizado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem;

3 - o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, salvo quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos;

4 - o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na operação de que tiver decorrido a entrada da mercadoria no estabelecimento, quando esta, recebida para fins de comercialização ou industrialização, for posteriormente destinada a consumo ou a ativo imobilizado do estabelecimento;

5 - a importância cobrada a título de montagem e instalação, nas operações com máquina, aparelho, equipamento, conjunto industrial e outro produto, de qualquer natureza, quando o estabelecimento remetente ou outro do mesmo titular tenha assumido contratualmente a obrigação de entregá-lo montado para uso, observado o disposto no artigo 126.

§ 2º - Na operação ou prestação interestadual, entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, quando houver reajuste de valor depois da remessa ou da prestação, a diferença ficará sujeita ao imposto.

§ 3º - Quando o frete for cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantiver relação de interdependência, em valor que exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes em tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

§ 4º - Para efeito do parágrafo anterior, consideram-se interdependentes duas empresas quando:

1 - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou uma delas locar ou transferir à outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadoria;

2 - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação.

§ 5º - Na hipótese do inciso IV, o valor de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do Imposto de Importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço, observando-se o seguinte:

1 - o valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do Imposto de Importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o valor declarado;

2 - não sendo devido o Imposto de Importação, utilizar-se-á a taxa de câmbio empregada para cálculo do Imposto de Importação no dia do início do despacho aduaneiro.

§ 6º - Para o fim previsto no inciso IV, entendem-se como demais despesas aduaneiras aquelas efetivamente pagas à repartição alfandegária até o momento do

desembaraço da mercadoria, tais como diferenças de peso, classificação fiscal e multas por infrações.

§ 7º - O disposto neste artigo não exclui a aplicação de outras normas relativas à base de cálculo, decorrentes de acordos celebrados com outros Estados.

14 A norma que se extrai do enunciado do § 2º do artigo 131 do RIPI - que tem suporte remoto no artigo 14, § 3º, da vetusta Lei nº 4.502, de 1964, que remonta ao sistema tributário da Constituição de 1946 e regulava o extinto Imposto de Consumo, e no artigo 15 da Lei nº 7.798/89, que lhe trouxe nova redação - combinado com o texto do § 1º do mesmo dispositivo regulamentar, é na direção de que o valor do frete, quando o transporte for realizado por empresa coligada (como é o caso imaginado), integra o valor da operação, que é a base de incidência do IPI, ainda que o mesmo seja subcontratado.

Admitindo-se, apenas para argumentar, a compatibilidade entre tal regra e aquela vertida no artigo 47, II, a, do Código Tributário Nacional, segundo a qual a base impositiva do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, tanto implicaria em que, embora licitamente bipartidas as atividades de importação e comercialização no atacado das bebidas, de um lado, e, de outro, sua entrega para os varejistas, o Imposto sobre Produtos Industrializados, de responsabilidade da empresa comercial, deveria ser calculado inclusive sobre o valor do frete executado e cobrado pela empresa transportadora.

A prevalecer essa premissa, ver-se-ia fraudado, pelo menos parcialmente, o intento de se fazer redução do custo tributário das operações, objetivo que, ao lado da racionalização administrativa, estava inspirando a idéia da cisão.

Todavia, dispondo-se o empreendedor a enfrentar o debate judicial sobre a questão, o que poderá fazer pela via do mandado de segurança com pedido de medida liminar, sua chance de obter ordem determinando a exclusão do frete, nessas circunstâncias específicas, da base de cálculo do IPI, será muito boa, visto que se pacifica a jurisprudência positiva nessa direção, como se vê de recente decisão da C. 1ª Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que se transcreve:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO SOBRE

PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. DESCONTOS INCONDICIONAIS/BONIFICAÇÃO.

INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO ART. 47 DO

CTN. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que negou provimento a agravo de instrumento.

2. O acórdão a quo entendeu não ser possível a incidência do IPI sobre descontos incondicionados, por não integrarem o valor praticado no negócio jurídico quando da saída da mercadoria.

3. A alteração do art. 14 da Lei nº 4.502/64 pelo art. 15 da Lei nº 7.798/89 para fazer incluir, na base de cálculo do IPI, o valor do frete realizado por empresa coligada, não pode subsistir, tendo em vista os ditames do art. 47 do CTN, o qual define como base de cálculo o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria, devendo-se entender como “valor da operação” o contrato de compra e venda, no qual se estabelece o preço fixado pelas partes.

4. Com relação à exigência do IPI sobre descontos incondicionais/bonificação, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça envereda no sentido de que: “Consoante explicita o art. 47 do CTN, a base de cálculo do IPI é o valor da operação consubstanciado no preço final da operação de saída da mercadoria do estabelecimento. O Direito Tributário vale-se dos conceitos privatísticos sem contudo afastá-los, por isso que o valor da operação é o preço e, este, é o quantum final ajustado consensualmente entre comprador e vendedor, que pode ser o resultado da tabela com seus descontos incondicionais. Revela contraditio in terminis ostentar a Lei Complementar que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria e a um só tempo fazer integrar ao preço os descontos incondicionais. Ratio essendi dos precedentes quer quanto ao IPI, quer quanto ao ICMS.” (REsp nº 477525/GO, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 23/06/2003) - “A base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, é o valor da operação, o que é definido no momento em que se concretiza a operação. O desconto incondicional não integra a base de cálculo do aludido imposto.” (REsp nº 63838/BA, Rel^a Min^a NANCY ANDRIGHI, DJ de 05/06/2000).

5. Precedentes das 1^a e 2^a Turmas desta Corte Superior.

6. Agravo regimental não-provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

(grifamos)

15 Mesmo que os empresários resolvam não discutir judicialmente a matéria pertinente à impossibilidade de cobrança do IPI sobre o frete debitado por empresa coligada, ainda assim o planejamento restaria esvaziado apenas em parte.

Em verdade, para os efeitos da fixação da base de cálculo do ICMS, partindo-se do pressuposto de que os valores de frete cobrados pela transportadora que for interdependente da empresa comercial não excedam os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes em tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, temos, com segurança, que os mesmos não a integram, não a compõem, diferentemente do

que ocorre com o cálculo do IPI, tudo por força da expressa dicção do § 3º do artigo 37 do RICMS/SP.

16 Assim, na venda e entrega de uma caixa de uísque, teríamos um gasto tributário de R\$ 269,40 de IPI, de R\$ 28,69 de ICMS e de R\$ 2,50 de ISSQN, totalizando R\$ 300,59, contra R\$ 311,59 para a forma original de operação, o que traria um incremento de R\$ 11,00 na margem bruta.

Na venda e entrega de 60 caixas de uísque, o quadro seria o seguinte: IPI de R\$ 16.164,00, ICMS de R\$ 2.231,40 e ISSQN de R\$ 60,00, perfazendo o total de R\$ 18.455,40, contra R\$ 18.695,40, o que acarretaria um aumento de R\$ 240,00 na margem bruta.

17 As diferenças envolvidas são expressivas, especialmente em mercado competitivo e de produtos supérfluos; desta sorte, mesmo ignoradas as razões maiores de ordem gerencial para a separação das atividades da empresa, justificariam, por si mesmas, a concretização da cisão simulada.

18 A questão que agora se coloca está em se o Fisco Federal e o Fisco do Estado de São Paulo poderiam desconsiderar a operação de divisão do negócio em duas empresas, a pretexto de ter sido concretizada ta apenas com o escopo de reduzir as incidências dos tributos de suas competências, e continuar exigindo o IPI e o ICMS sobre o valor total cobrado dos varejistas, englobando as importâncias referentes à mercadoria e o frete, com arrimo no que preceitua o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001, in verbis:

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

No plano federal é preciso ponderar que até então não foi criada norma estabelecendo os procedimentos referidos na Lei Complementar.

No âmbito do Estado de São Paulo, tem vigência a regra do artigo 84-A da lei nº 6374/89, posto pela Lei nº 11.001/2001, matéria sobre a qual escrevemos:

“Pairem plausíveis dúvidas acerca da juridicidade da norma que se extrai do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, diante do princípio constitucional geral da segurança jurídica (a partir do qual, na dicção do Prof. Paulo de Barros Carvalho, o sistema jurídico deve garantir previsibilidade, de tal sorte que os destinatários dos comandos jurídicos hão de poder organizar suas condutas na conformidade dos teores normativos existentes) e do princípio constitucional

tributário da tipicidade fechada (que, como assevera o Prof. Roque Antonio Carrazza, implica na correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária).

Talvez por esse motivo é que a União e os demais Entes Tributantes ainda não tivessem editado as leis ordinárias próprias com o fito de estabelecer os procedimentos a serem observados pelas autoridades administrativas no mister de poder desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Surpreendente, pois, é a postura do Estado de São Paulo que, por meio da Lei nº 11.001, de 22 de dezembro de 2001, acrescentou dispositivo à lei básica do ICMS (6.374/89), cujo artigo 84-A tem redação no sentido de que a autoridade fiscal pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Com efeito, é flagrante a impropriedade técnica da regra em questão, pela singela razão de que, a despeito do comando expresso da Norma Geral de Direito Tributário contida no CTN, não estabeleceu os procedimentos a cuja observância deveriam estar adstritos os agentes fiscais para adotar as medidas excepcionais de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelos administrados.

Daí que o artigo 84-A da lei nº 6.374/89 não encontra fundamento de validade no sistema jurídico do direito posto, sendo certo que resultarão inócuas as iniciativas que nele procurarem respaldo, isto admitindo, apenas para argumentar, a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Atécnica e precipitada que é a legislação paulista, sua aplicação fatalmente implicará em incontáveis arbitrariedades, cuja prática irá mais deteriorar o plano das relações entre o Fisco e os contribuintes, assoberbando o já quase asfíxiado Poder Judiciário, em nada contribuindo para a segurança jurídica e o desenvolvimento sócio-econômico.

Se é juridicamente discutível a chamada "norma de anti-elisão fiscal" posta na Lei Tributária Maior, só pode ser lamentada a inimaginável pretensão de que seja aplicada de forma tão precária, sem que ao menos previamente se definam os procedimentos indispensáveis à utilização de instrumento com tal conteúdo de excepcionalidade, a ponto de receber do Prof. Alberto Xavier o incisivo comentário de que "É realmente inconcebível, essa cláusula é a negação do princípio da legalidade da tributação, da mesma forma como, no Direito Criminal, seria inviável alguém ser punido pela aplicação analógica do Código Penal. Isso só aconteceu em dois regimes em que foi permitida a analogia em Direito Criminal: no Regime Nacional Socialista e no Código Penal Soviético. Só conheço essas duas experiências. No Direito Tributário, o caso é exatamente idêntico. A doutrina fala de "nullum tributum sine lege", da mesma forma que "nullum crimen sine lege". Todas essas cláusulas não passam de um expediente de aplicação analógica que é a destruição da segurança jurídica. Duvido que haja, no mundo moderno dos negócios, que são operações extremamente sofisticadas, que envolvem instrumentos financeiros complexos, uma operação que não tente alguém de menos boa-fé dizer: "isso foi feito com a finalidade de dissimular". Deixamos de ter qualquer garantia, qualquer segurança. Trata-se de um dispositivo espúrio, incompatível com o princípio da legalidade e incompatível com o próprio Código Tributário Nacional, que proíbe a analogia. Então, também se trata de uma matéria contra a qual devemos estar extremamente prevenidos".

Concluindo, não podemos esquecer a velha e magistral observação de Marshall, enquanto na Suprema Corte dos Estados Unidos da América, dizendo que *The power to tax*

induces the power to destroy, máxima que se aplica como uma luva à infeliz decisão do legislativo paulista”.

Tanto seria suficiente para inibir qualquer iniciativa inspirada no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

E não é só; o procedimento adotado – cisão parcial de uma empresa que desenvolve, na prática, duas atividades distintas – não traz sequer resquício de simulação de qualquer fato gerador ou de quaisquer dos elementos das obrigações tributárias do IPI e do ICMS. Tudo é realizado de maneira clara; a substância material das operações corresponde exatamente à forma jurídica eleita, isto é, a existência de duas entidades negociais, cada uma delas explorando uma atividade específica.

Mais ainda: há regras suficientemente claras no sentido de que o valor do frete não pode integrar a base de cálculo do IPI quando a operação de transporte do produto industrializado é praticada por pessoa jurídica diversa, embora coligada daquela que é contribuinte do tributo federal (artigo 47 do CTN, como vem reconhecendo a jurisprudência do STJ), e de que a mesma parcela não deve compor a base impositiva do ICMS, dentro das mesmas circunstâncias e desde que seu valor não exceda o nível dos preços observados no mercado para o serviço.

19 Em nosso juízo, o que cuidamos até então é de um esquema operacional legitimamente assumido pelo agente econômico privado, com os objetivos de racionalizar administrativamente seu negócio e de buscar a menor taxa possível dentro dos estreitos limites do sistema legal. Essa conduta tem lastro no princípio constitucional da liberdade de iniciativa e na garantia, também constitucional, da estrita legalidade tributária.

Em outras e mais simples palavras: ninguém é obrigado a organizar seus negócios de sorte a sofrer maior incidência de tributos; em sentido contrário, pode se valer das formas válidas estabelecidas pelo ordenamento no intuito de ser menos onerado pelas exações estatais.

20 Este e qualquer outro esquema de planejamento tributário tem como pressuposto a materialidade das situações reais que constituem o seu objeto, vale dizer, a conformidade entre a forma jurídica eleita e a substância econômica dos negócios por ela albergados.

Como os fatos econômicos e administrativos são “fotografados” pela Contabilidade, é fácil compreender a absoluta relevância de se desenvolver os registros contábeis de maneira fortemente analítica, usando-se “câmaras de última geração”, não só para servir como indispensável instrumento gerencial, mas, igualmente, como escudo para eventuais tentativas de parte do Fisco em descaracterizar a efetividade das formas operacionais adotadas.

21 Para o caso de que estamos tratando, com a cisão de um patrimônio inicialmente alocado a uma única empresa, mas empregado, de fato, no desenvolvimento de atividades distintas, a atitude básica para que se consubstancie a cisão está na separação clara e criteriosa dos ativos que vão ser destinados à nova célula de negócios, isto é, a transportadora.

Na hipótese de virem a operar em imóvel único, de propriedade da sociedade cindida, é necessário formalizar a locação da parcela destinada à nova empresa, naturalmente fazendo-se avaliação que observe os parâmetros de mercado.

Partindo-se da idéia de que a empresa comercial e a de transportes irão operar em estruturas físicas diferentes (que podem ser contíguas, mas devem ter necessária separação) é preciso alocar para uma e para outra os instrumentos próprios de cada atividade.

Só para exemplificar, se há equipamentos de informática que são utilizados pelo setor administrativo encarregado das importações de bebidas e se há outros que são usados para o controle das cargas de mercadorias a ser entregues, os primeiros deverão permanecer na sociedade-mãe e os segundos passarão a pertencer à sociedade-filha. O mesmo se diga em relação aos instrumentos de comunicação usados nas tarefas comerciais propriamente ditas e na realização do transporte (telefones, fax, rádios, aparelhos de rastreamento etc.).

22 De outro lado, obviamente deverá ocorrer a separação dos recursos humanos envolvidos em cada uma das atividades, dando-se forma aos respectivos instrumentos contratuais.

Nada obsta que as empresas, que tem idêntica estrutura societária, mereçam administração comum, mas o ideal é que o gerenciamento ficasse de fato apartado, no reforço da premissa de se tratar de atividades diferenciadas.

23 É curial que cada uma das empresas terá sua contabilidade própria.

Nessa direção, é importantíssimo sublinhar a necessidade de apuração e demonstração, as mais analíticas possíveis, dos custos respectivos, especialmente para efeito da prática de preços para os fretes, pela transportadora, que sejam compatíveis com aqueles do mercado, expressos nas tabelas expedidas pelos órgãos setoriais competentes, pois isto constitui condição para a validade do planejamento adotado. Só para argumentar, seria impossível justificar a bipartição das atividades de importação/ comercialização das bebidas e entrega das mercadorias, se este segundo negócio se mostrasse notoriamente inviável, porque cronicamente deficitário.

24 Todo esse conjunto de procedimentos e os seus correspondentes registros contábeis servem para exprimir em linguagem própria a efetividade, a materialidade da separação dos negócios e dar sustentação às práticas adotadas com o fito de racionalizar a sua administração, e com o legítimo intuito de reduzir o custo tributário das operações.

25 Este é apenas um exemplo, dentre centenas que poderiam ser figurados, sobre a utilidade e, mais que isso, a necessidade imperiosa de se manter registros contábeis regulares e analíticos para dar arrimo às formas eleitas para os planejamentos tributários.

Vale reportar, nesse passo, às regras emanadas do artigo 226 do Código Civil Brasileiro.

É que, em princípio, os livros e fichas dos empresários e das sociedades fazem prova contra as pessoas a que pertencem, mas igualmente provam em seu favor desde que, estando regularmente escriturados (sem vícios intrínsecos ou extrínsecos), sejam confirmados por outros elementos subsidiários, prova essa que pode ser destruída pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

Elucidando: o contribuinte que mantém escrituração regular faz com que seus registros provem em seu benefício; para a hipótese que simulamos, concretizada a cisão sob critérios contábeis consistentes e existindo elementos escriturais suficientes a retratar o exercício de distintas atividades negociais, fica praticamente inviabilizada qualquer tentativa do Fisco em negar o desenvolvimento de um negócio de importação/comercialização e de uma prestação de serviço de transporte.

Bibliografia:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), o texto científico publicado em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando . A Importância da Contabilização para Redução de Risco nos Planejamentos Tributários.

*Advogado e Contador

Sócio de Piazzeta, Boeira, Rasador & Mussolini - Advocacia Empresarial; Professor Titular em Direito Tributário e Planejamento Tributário na Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo/FECAP; Professor convidado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo; Sócio Efetivo do Instituto dos Advogados de São Paulo; Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; Mestre em Direito do Estado pela PUCSP; Professor Titular de Direito Tributário no UniFECAP.

Disponível em: <

<http://www.jstributario.com.br/arquivos/A%20IMPORTANCIA%20DA%20CONTABILIZACAO%20PARA%20REDUcao%20DE%20RISCO%20NOS%20PLANEJAMENTOS%20TRIBUTARIOS.doc>>. Acesso em: 21 ago. 2007.