

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COGEAE
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO
E EXTENSÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO
TRIBUTÁRIO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO.



PUC-SP
COGEAE



DANIEL JONG HWANG PARK

SÃO PAULO
2011

DANIEL JONG HWANG PARK

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO
TRIBUTÁRIO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO.**

Monografia apresentada à banca examinadora do Curso de Pós- Graduação *Lato Sensu* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito e exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Prof(a). Me.Íris Rosa.

DANIEL JONG HWANG PARK

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO
TRIBUTÁRIO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO.**

SÃO PAULO
2011

Monografia apresentada à banca examinadora do Curso de Pós- Graduação *Lato Sensu* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito e exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Submeteu o candidato a análise da monografia em nível de Especialização pela professora abaixo mencionada e a julgou no seguinte termo:

Professora. _____

Julgamento: _____

DEDICATÓRIA

Obrigado Deus pela sua graça,

À minha família pelo apoio, e

Prof. Dra. Me. Iris Vânia.

RESUMO NA LÍNGUA VERNÁCULA.

O objetivo deste trabalho é demonstrar a necessidade das empresas em realizar o planejamento tributário para minimizar o impacto da enorme carga tributária do Brasil e demonstrar a subjetividade das Leis 10.637/02 e 10.833/03 na determinação de insumos como ponto passível de recuperação dos tributos.

O planejamento tributário aqui destacado será com enfoque na recuperação de créditos tributários de PIS e COFINS não cumulativo para empresas optantes pelo Lucro Real na declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Através deste trabalho teremos uma breve noção dos seguintes temas: planejamento tributário; recuperação do crédito tributário; regime de apuração do Imposto de Renda (Simples, Lucro Presumido, e Lucro Real); PIS e COFINS; Princípio da Não Cumulatividade; tipos de crédito tributário; e formas de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS.

ABSTRACT

This paper aims at evidencing the need of companies to plan their taxes in order to minimize the impact of the huge tax burden in Brazil, as well as to demonstrate the subjectivity of Laws no. 10.637/02 and 10.833/03 for establishing inputs as a possible tax recovery point.

The tax planning dealt with in this study focuses on the recovery of non-cumulative PIS and COFINS tax credits for companies that elected for Actual Profit in their Corporate Income Tax Return.

This essay will also provide a brief introduction on the following matters: tax planning; tax credit recovery; Income Tax assessment regime (Simple, Notional Profit, and Actual Profit); PIS and COFINS; Non-Cumulativity Principle; types of tax credit; and how to use PIS and COFINS credits.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10.
2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	12.
3. TRIBUTO.....	15.
4. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	17.
5. CONTRIBUIÇÕES.....	19.
6. PIS/PASEP.....	23.
6.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	23.
7. COFINS.....	25.
7.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	25.
8. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E COFINS.....	26.
9. RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PAGOS INDEVIDAMENTE.....	28.
9.1 INSUMOS (MATERIAL INTERMEDIÁRIO, MATERIAL DE EMBALAGEM).....	30.
9.2 TRIBUTOS INCIDENTES.....	32.
9.3 COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	33.
10. A ESCOLHA DA APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA (SIMPLES, LUCRO REAL, PRESUMIDO).....	40.
10.1 SIMPLES NACIONAL.....	41.
10.2 LUCRO PRESUMIDO.....	43.
10.3 LUCRO REAL.....	45.

11. TIPOS DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE PIS E COFINS POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.....	47.
11.1 TABELA PRÁTICA.....	49.
12. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS.....	50.
12.1 COMPENSAÇÃO.....	51.
12.2 RESSARCIMENTO.....	51.
12.3 PRAZO PARA UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.....	52.
13. CONCLUSÃO.....	54.
14. BIBLIOGRAFIA.....	56.

1. INTRODUÇÃO.

A globalização da economia, a alta competitividade, e a enorme carga tributária do nosso país vêm exigindo da empresa a realização de estudos tributários para redução destes ônus com a finalidade de tornar seus produtos mais competitivos e potencializar os seus lucros.

Hodiernamente é fundamental a empresa realizar o planejamento tributário para melhor adequar-se a este complexo sistema tributário pátrio. Uma decisão mal elaborada pode acarretar em enormes prejuízos chegando à inviabilização do contínuo de suas atividades.

Muitas empresas vêm sobrevivendo com altas dívidas tributárias devido a parcelamentos e renegociações, como: REFIS, PAES, PAEX e agora último o Novo REFIS.

Como crivo deste trabalho é o planejamento tributário com enfoque a recuperação de créditos tributários de PIS e COFINS não cumulativos para empresa optantes pelo Lucro Real na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o estudo será restrito a este critério, abordando a necessidade do planejamento tributário, a complexidade e subjetividade das leis tributária no aproveitamento dos créditos destas contribuições.

A enorme quantidade de leis, decretos, atos normativos, vem gerando um emaranhado de legislações, muitas vezes confusas e desconexas, gerando a confusão e acarretando erros pelos contribuintes, resultando em penalidades muitas vezes irreparáveis.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visa reduzir o pagamento de tributos adequando a empresa corretamente no regime tributário.

O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe couber, buscando a redução do custo.

O planejamento tributário pode ser chamado também como elisão fiscal, ou seja, um ato preventivo que, dentro a estrita observação da lei vigente, visa encontrar meios que permitam diminuir o ônus financeiro do pagamento de tributos, tornando a empresa mais competitiva no mercado.

A finalidade do planejamento tributário é evitar incidências tributárias desnecessariamente, evitando assim a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando a carga tributária da empresa, além disso, com a adoção do novo procedimento mais econômico para a empresa, também tem a finalidade de recuperar os tributos pagos indevidamente, retroagindo os últimos cinco anos, conforme a previsão da legislação.

Devido o impacto direto que causa a tributação na atividade comercial, as empresas tem implantado equipes especializadas na área tributária para manter-se atualizada no dinamismo das emissões de medidas provisórias, lei, Decretos, atos normativos,

instruções normativas, pois são constantes a mudanças no universo tributário e muitas delas são sujeitas a interpretações.

Para ter um planejamento tributário que tenha resultados positivos, é necessário muito estudo no conhecimento específico na área contábil e fiscal, além das constantes atualizações das legislações vigentes, o contribuinte deverá estudar a forma de tributações dos seus fornecedores, como o direito a créditos das matérias primas, insumos e serviços prestados na linha de produção da empresa. Assim com esta análise é possível ter efeitos positivos nos resultados da empresa através da economia tributária.

Temos que tomar muito cuidado, e observar se as decisões tomadas estão devidamente respaldadas na lei, porque corremos o risco de ao invés de ter uma elisão fiscal (lícito), pode ocorrer uma evasão fiscal (ilícito), ou seja, a redução de carga tributária por meios ilícitos, classificado como crime de sonegação fiscal.

O melhor planejamento tributário é o estudo elaborado personalizado de cada empresa, pois cada empresa exerce uma atividade específica, ou tem um comportamento diferente. Esta diversidade pode ser crucial para elaboração de um planejamento tributário específico para determinada empresa.

As vantagens que um planejamento trás são:

1. Redução ou eliminação da carga fiscal, evitando-se a ocorrência do fato gerador;
2. Postergação do pagamento de tributos, através da integração do administrativo e contabilidade em decorrência da logística adotada;
3. Prevenção, evitando contingências tributárias, com a rápida e ágil parametrização devida a constante atualização da legislação tributária; e
4. Recuperação de créditos pagos indevidamente, retroagindo os últimos cinco anos.

3. TRIBUTO.

O vocábulo “tributo” pode ser utilizado em variados sentidos, conforme explica o nosso ilustre professor Paulo de Barros Carvalho¹, o tributo pode significar:

- a) Como sinônimo de quantia devida pelo contribuinte;
- b) Como um dever de efetuar o pagamento ao Fisco;
- c) Como o comportamento de levar dinheiro à Fazenda Pública;
- d) Como o direito subjetivo, teorizado pelo Estado, de receber o montante devido;
- e) Significado a própria relação jurídico tributária.

¹CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 21ª Edição, Editora Saraiva, São Paulo-SP, 2009, P. 19

Ainda no artigo 3.º do CTN defini o tributo da seguinte forma:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Conforme o dispositivo acima, tributo é como toda obrigação *ex lege* (mediante lei), em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, tendo no pólo ativo uma pessoa política e no pólo passivo aquele que a lei define como devedor, sendo cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

4. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Crédito tributário é a quantia devida a título de tributo, sendo este o objeto da relação tributária.

Representa o momento de exigibilidade da relação jurídica tributária. Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário, conforme o artigo 142 do CTN, o que nos permite defini-lo como uma obrigação tributária “lançada”, ou obrigação tributária em estado ativo, segue o mencionado dispositivo:

“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”

O crédito tributário por si só é ilíquido, não podendo ser voluntariamente pago pelo contribuinte e nem exigido pela Fazenda Pública, dependendo, portanto, de uma liquidação.

A liquidação é feita pelo lançamento. Através do lançamento a obrigação tributária passa de ilíquida para líquida e exigível.

Nesse passo a linha de entendimento do STJ é a que o “crédito tributário” não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (Artigo 142 do CTN)².

²REsp 250.360/DF, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 06.06.2000.

5. CONTRIBUIÇÕES.

Contribuição é um tributo, pois a sua natureza assim define no regime jurídico tributário a qual ela é submetida. Como podemos notar no art. 149, caput da Constituição Federal, concede a competência exclusiva de instituir a contribuição para a União, ainda mais temos no artigo 146, III da carta magna, prevê as normas gerais sobre a matéria tributária que deverão ser introduzidas no ordenamento jurídico mediante a lei complementar, temos o artigo 150, I , que trata do princípio da estrita legalidade, inciso III, princípio da irretroatividade e anterioridade, artigo 195 § 6º , princípio da não surpresa (noventena).

Pelo artigo 167, VI da Constituição Federal é vedada a destinação da arrecadação tributária do tributo, para a classificação jurídica do tributo e para a sua conseqüente definição, conforme o artigo 4º do Código Tributário Nacional, a natureza jurídica específica é determinada pelo fato gerador da obrigação.

O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento que perante a Constituição de 1988, as contribuições são tem natureza tributária.

A Constituição Federal de 1988, no bojo do artigo 149, caput, prevê três espécies de contribuições:

1. **SOCIAIS**- São instrumentos tributários destinados o financiamento de atividades da União nos setores como: saúde, previdência e assistência social, e a destinação ao custeio das metas fixadas na Ordem Social (Titulo VIII), voltadas ao financiamento da seguridade social, determinadas no artigo 195 da CF.;

2. **De INTERVENÇÃO DE DOMÍNIO ECONÔMICO**; e,

3. **De INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS.**

As contribuições sempre geraram confusão a respeito de sua natureza tributária. Há doutrinadores que a aceita no conjunto de tributo, mas existe a outra linha contrária.

Com o advento da Magna Carta de 1988, o legislador constitucional definiu a competência para a instituição da contribuição, introduzindo-a no mundo tributário, minando qualquer dúvida de sua exclusão na natureza tributária.

A redação do artigo 149, *caput*, está estruturada desta forma:

“Compete exclusivamente instituir contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto

nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

O artigo acima prevê normas gerais sobre a matéria tributária, devendo ser introduzidas por meio de lei complementar, dispõe de base de cálculo, alíquota, fato gerador, forma de lançamento, prescrição e decadência, em fim todos os elementos necessários para a instituição de um tributo. Tornando assim a contribuição em um tributo.

Conforme conclui o nosso ilustre professor Paulo de Barros Carvalho:

*“A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições são tributos, devendo sua instituição ou alteração de quaisquer de seus critérios normativos ser realizada com integral observância do regime jurídico tributário constitucionalmente prescrito”.*³

³PAULO DE BARROS CARVALHO, DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGENS E MÉTODOS , 2ª EDIÇÃO , NOEGES, p. 708.

A sua peculiaridade é que no imposto, para a sua ocorrência basta a ocorrência do fato gerador para nascer à obrigação tributária, ao passo que na contribuição a obrigação só irá nascer se verificado a concomitância do benefício ao fato descrito na norma. Nasceram assim contribuições sociais anômalas (ex. COFINS), que substancialmente são imposto com destinação especial.

Desta forma não pode ser confundida como “**taxa**” por não remunerar serviços cobrados ou disponibilidade aos contribuintes. E nem de “**contribuições de melhoria**” uma vez que inexistente a valorização de imóvel ocasionada pela execução de obra pública em sua proximidade.

6. PIS /PASEP

O PIS- Programa de Integração Social, e PASEP- Programa de Formação do Servidor Público, foi inserida no ordenamento jurídico através do advento da Lei Complementar n. 7 de 07.09.1970, regida pela lei 10.637/02, visando a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

A destinação deste tributo é para: a) à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, e b) à formação do patrimônio do servidor público, respectivamente.

6.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Regra matriz de incidência. Hipótese: a) Critério material – obter faturamento mensal. O faturamento mensal corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para essas receitas, observadas as exclusões admitidas em lei específica b) Critério espacial – em princípio, qualquer lugar do território nacional; c) Critério temporal – deverá ser paga no 25º do dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador. Consequente: a) Critério pessoal- sujeito ativo: União e sujeito passivo: pessoa jurídica de direito privado , entidades sem fins

lucrativos, pessoa jurídicas de direito público interno; b) Critério quantitativo- a base de cálculo é o faturamento mensal, e alíquota, a percentagem de 0,65% para empresas optantes no lucro presumido na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica , e 1,65 para empresa optantes no Lucro Real.

7. COFINS

O COFINS- Contribuição para o Financiamento Social foi inserida no ordenamento em 1991 através da Lei Complementar 70/91, regida pela lei 10.833/03, destinada ao financiamento da seguridade social. Venho para substituir o antigo FINSOCIAL.

7.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Regra matriz de incidência. Hipótese: a) Critério material – aferimento de faturamento mensal; b) Critério espacial – em princípio, qualquer lugar do território nacional; c) Critério temporal – deverá ser paga no 25º do dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador. Consequente: a) Critério pessoal- sujeito ativo: União e sujeito passivo: : pessoa jurídica de direito privado , entidades sem fins lucrativos; b) Critério quantitativo- a base de cálculo é o faturamento mensal, e alíquota, a percentagem de 3 % para empresas optantes no lucro presumido na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica , e 7,60%para empresa optantes no Lucro Real.

8. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO PIS E COFINS.

A Constituição federal ao cuidar da instituição dos tributos IPI- Imposto sobre Produtos Industrializados e ICMS- Imposto sobre circulação de Mercadoria e Serviços, prescreveu que ambos seriam não-cumulativo, ou seja, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Foi implantado também este princípio para as contribuições PIS e COFINS em 2002 com a Lei 10.637/02 e 10.833/03 respectivamente. Apesar de ter sido umas das reivindicações antiga das empresas, a mudança foi alvo de críticas assim que entrou em vigor.

Uma das maiores queixas foi o aumento da alíquota com a transição para o sistema não cumulativo. Antes, o PIS e a COFINS eram cobrados a um total de 3,65. No sistema não cumulativo, os tributos passaram a 9,25. Em troca do aumento de alíquota, empresas passaram a poder descontar do PIS e da COFINS devidas os créditos calculados na compra de insumos.

Outra reclamação foi exatamente esta possibilidade de crédito, pois nem todas as aquisições das empresas passaram a dar redução de PIS/COFINS, em virtude das disposições restritivas da legislação

No judiciário, as discussões suscitadas pela não cumulatividade também estão sem definição. Uma das questões é exatamente a diferenciação de sistemas de tributações criadas para as duas contribuições.

Não há consenso sobre o assunto nem mesmo na primeira instância, onde começam a sair às primeiras decisões de mérito. “Muitas questões estão apenas em análise em sede de liminar”, no qual o cálculo do PIS e COFINS ainda é assunto que lidera as consultas na área tributária.

9. RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PAGOS INDEVIDAMENTE.

Com a grande quantidade de legislações atualizadas quase que diariamente, o profissional contador não consegue sozinho lidar com a complexidade da subjetividade das normas. Além da função de tentar parametrizar as leis vigentes na rotina da empresa, o profissional da área da contabilidade tem a grande responsabilidade de cumprir com as obrigações acessórias tributárias, sob a pena de se não fizer ou fizer erroneamente irá gerar um passível irreversível para empresa.

Além disso a alta competitividade do mercado globalizado, obriga a empresa compor um time de profissionais competentes para realizar estratégias através do planejamento tributário.

Pois através de pesquisas, atualizações é possível recuperar tributos pagos indevidamente, ou pagos a maior dos últimos cinco anos, e reduzir através dos apontamentos, os “erros” contábeis e reduzir a carga tributária futura.

A lei 10.637/02 no seu art. 3º indica os créditos que a empresa pode descontar na apuração do PIS e da COFINS, a seguir:

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

(...)

II- bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 84.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº. 10.865, de 2004)”.

Da mesma forma no artigo 3º, inciso II, da Lei 10.833/03, também concede o crédito para o aproveitamento, segue:

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

(...)

II- bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 84.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº. 10.865, de 2004)”.

9.1 INSUMOS (MATERIAL INTERMEDIÁRIO, MATERIAL DE EMBALAGEM).

A questão agora é saber o que é insumo para uma determinada empresa na sua atividade.

Classificar se determinado produto é insumo ou não pode variar de interpretação de cada contribuinte e pode ou não ser verdadeiramente classificado como insumo. Isso fez e ainda faz gerar dúvidas aos contribuintes, pois o mesmo tem medo de utilizar tais créditos, mesmo com o respaldo legal.

Com esta cautela em utilizar o crédito oriundo dos insumos na compensação de tributos futuros, para maior segurança os contribuintes têm realizados consultas na própria Receita Federal do Brasil para saber se determinado insumo concede ou não o direito a crédito.

Ocorre que o oficial da receita muitas vezes não tem a expertise em classificar se determinado insumo é ou não insumo para aquela atividade.

Esta análise é realizada por profissionais competentes especializados na área contábil e tributária. Necessita de um estudo de perícia e engenharia para detectar e entender toda rotina do sistema produtivo da empresa. Desde a aquisição do insumo até a entrega para o consumidor final.

A norma tributária define insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final. Podendo esta ser dividida em: a) material de embalagem; e, b) material intermediário.

9.2 TRIBUTOS INCIDENTES.

Os créditos aproveitados na forma das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, não sofrem tributação, conforme se verifica no § 10º do artigo 3º. Da Lei 10.833/03, a saber:

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

(...)

§10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição”.

9.3 COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A definição da Compensação foi descrita no Código Civil de 1916 no artigo 1009 que foi mantida pelo atual código vigente da Lei 10.406 de 2002 no artigo 368 do Código Civil dispõe:

“Art.368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”.

O nosso atual código tributário acolheu este instituto com algumas peculiaridades como, por exemplo: Deverá de mediante a lei, ou seja, autorização legal para a operação da compensação; o crédito deverá ser líquido e certo, débitos vencidos ou vencíveis contra a Fazenda Pública.

Há diferença entre o instituto da compensação descrita no Código Civil e no Código tributário, esta diferença está na autorização legal, ou seja, na estrita legalidade do fisco em realizar a compensação obedecendo-a conforme a lei.

Vejamos o artigo 97 do Código Tributário Nacional:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI- as hipótese de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário, ou de dispensa ou redução de penalidade”. (grifo meu).

Prevista também da Constituição, Art. 5º, inciso II:

“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança jurídica e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

III- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

Portanto no direito tributário o instituto compensação é protegido pelo princípio da estrita legalidade, o contribuinte tem o direito de utilizar-se da compensação para extinguir obrigação tributária, e este direito não está sujeito a discricionariedade do Fisco, pois como pode ser visto muitas vezes o direito de tomada de crédito tributário pelo contribuinte é “glosada”, ou seja não aceita a compensação devido a entendimento diverso do fisco, atuando com discricionariedade no juízo em decidir o que dá ou não direito ao crédito para o contribuinte.

O artigo 170 do CTN trata a respeito das compensações, *ex vi*:

“Art.170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou seja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de crédito tributários com crédito líquido e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública”.

Um das restrições que o Fisco vem vetando a utilização dos créditos apurados pelos contribuintes é a forma de sua utilização, uma delas é a compensação dos créditos da mesma espécie, ou seja, só pode compensar tributos na mesma natureza, ex: PIS, com PIS, COFINS com COFINS, IPI com IPI, e assim por diante.

É ilegal esta restrição, pois como visto no dispositivo legal acima, que a legislação não restringe em compensação de mesma espécie, e sim com crédito que tenham liquidez, ou valor do tributo e o respaldo legal para o direito a compensação.

Com o advento da Lei 8383 de 30.12.91, no artigo 66,§ 1º:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie”.

As compensações no âmbito federal foram restritas a tributos e contribuições da mesma espécie.

O legislador não foi claro a classificar a termo “tributos da mesma espécie”, e laçou-se, então uma discussão acirrada acerca do significado da tal expressão. Alguns sustentando que “tributos da mesma espécie” seriam a tributos compensáveis da seguinte forma:

imposto com imposto, taxa com taxa, contribuição com contribuição social e assim por diante.

Somente foi superada a questão com a edição da Lei 9250 de 26.12.95 que definiu o tributo como sendo a mesma destinação constitucional.

A lei federal N. 8383 de 30.12.91, no seu artigo 66,§ 1º, não pode ser confundida com a compensação disposta no Código Tributário Nacional, pois esta última tem força de Lei Complementar, hierarquicamente superior, devido ao seu quorum de aprovação a lei federal.

Corroborando com esse entendimento a decisão do STJ refere a questão a jurisprudência abaixo:

“NÃO HÁ CONFUNDIR A COMPENSAÇÃO PREVISTA NO ART. 170, CTN, COM A COMPENSAÇÃO A QUE SE REFERE O ART. 66 DA LEI 8.383/1991. A PRIMEIRA É NORMA DIRIGIDA À AUTORIDADE FISCAL. CONCERNE A COMPENSAÇÃO DE CREDITOS TRIBUTARIOS, ENQUANTO A OUTRA CONSTITUI NORMA DIRIGIDA AO CONTRIBUINTE E É RELATIVA À COMPENSAÇÃO NO ÂMBITO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO”
(STJ, 1ª Turma, REsp. nº 98.295/96-PR, Rel. Min. Antonio de Pádua Ribeiro, DJ 9.12.96, p. 49251).

Posto isso, o contribuinte tem o direito de utilizar a compensação conforme disposta no artigo 170 do Código Tributário Nacional, este dispositivo não foi revogado pela Lei Federal N. 8383 de 1991. Nem poderia ser revogado conforme vimos acima.

Para que o contribuinte utilize o instituto da compensação, basta conforme o dispositivo supra mencionado, apresenta no crédito tributado a liquidez e a certeza do crédito, para contrapor o crédito que está sendo exigido.

Compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, conforme previsto no CTN, no artigo 156, II, “*ex vi*”:

“Art.156.Extinguem o credito tributário:

(...)

II- a compensação;”

O ato em si da compensação não extingue o crédito tributário, pois a partir de sua realização com instrumentos cedidos pela Fazenda Nacional, deverá esta compensação aguardar a homologação desta compensação, ou seja, o fisco tem 05 anos para questionar os valores compensação.

Passados os cinco anos os créditos compensados serão aceitos, mesmo os indevidos, pois prescreveu o direito do fisco cobrar os valores do credito tributário ou questionar valores.

10. A ESCOLHA DA APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA (SIMPLES, LUCRO REAL, PRESUMIDO).

Desde o início do estudo, apresentamos a importância da realização do planejamento tributário a ser adotado pelo contribuinte.

Entendo que o primeiro passo para um bom planejamento tributário com a finalidade de melhor adequar da melhor a empresa no sistema tributário é acertar o regime tributário. Já começa a estratégia logo no início da escolha da apuração do imposto de Renda.

A escolha do regime tributário vai definir a incidência de certos tributos, a base de cálculo e alíquota a ser aplicada.

Temos três tipos regimes tributários, que são enquadrados pela sua atividade e pelo faturamento. São estes:

- 1. SIMPLES NACIONAL;**
- 2. LUCRO PRESUMIDO; E,**
- 3. LUCRO REAL.**

10.1 SIMPLES NACIONAL

É um sistema diferenciado de tributação, sendo a forma de recolhimento mais simples, por esta razão ao nome. Foi introduzida ao nosso ordenamento através da Lei Complementar 123 de 14. 12.2006.

Aplica-se a este regime às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), esta última a partir de 01.07.2007.

Classifica-se Microempresas-ME, para o efeito do Simples Nacional, empresário ou pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera em cada ano calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais).

Empresas de Pequeno Porte – EPP, são empresários, pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que venha auferir em cada ano calendário receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual e inferior a R\$ 2.400.000,0 (dois milhões e quatrocentos reais).

No Simples Nacional é um recolhimento único está incluído os seguintes tributos: a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e) Contribuição

para o Programa de Integração Social (PIS); f) Contribuição para a Seguridade Social (cota patronal); g) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); h) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Por se tratar-se de um sistema de arrecadação diferenciado, simplificado e favorecido a empresa de pequeno porte e micro empresas. Com a finalidade de beneficiar o pequeno investidor, este tipo de modalidade não concede créditos tributários a ser compensada. Empresa que estão no Simples Nacional não tem direito de crédito dos insumos e na saída da sua mercadoria não concede crédito a terceiro compradores de seus produtos.

10.2 LUCRO PRESUMIDO

O Art. 13 de Lei n. 9.718 de 1998 recebeu a nova redação dada pelo art. 46 da Lei n. 10.637 de 30.12. 2002, passando a dispor que a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicados pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base em lucro presumido.

O montante a ser tributado é determinado com base na receita bruta, através da aplicação de alíquota variável em função da atividade geradora da receita.

Os tributos incidentes são: a) PIS e COFINS são apurados mensalmente sobre o faturamento da empresa; b) IRPJ- Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, a apuração é feita trimestralmente.

Aqui a característica do regime é presumir um faturamento através de uma alíquota.

No caso, por exemplo, se a empresa tiver prejuízos durante ano letivo não poderá compensar o prejuízo, irá incidir o tributo sobre uma base presumida e não a real, em contra partida tem a vantagem de recolher menos imposto quando tem um lucro alto esporádico, pois a tributação não recairá no valor real do lucro, mas na base presumida.

Na questão do PIS e COFINS nesta modalidade eles são cumulativos, portanto não há crédito de PIS e COFINS sobre entradas de produtos.

10.3 LUCRO REAL.

Para Nilton Latorraca ⁴, em sua obra cita que a palavra real é usada pelo Código Tributário Nacional em oposição aos termos presumidos e arbitrados, com o principal objetivo de exprimir o que existe de fato, verdadeiro, ou seja, o que não é presumido u arbitrado. Verdadeiro no sentido do que é convencional ou no sentido do que é aceito para todos os fins e efeitos de direito.

Ao conforme define os autores do Livro Manual de Contabilidade Tributária:

“Contabilmente falando, pode-se concluir que o lucro real é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância dos princípios fundamentais de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais ⁵

4. LATORRACA, Nilton. Direito Tributário: imposto de renda das empresas. 15. Ed. São Paulo: Atlas. P. 149.

5 OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez; e GOMES, Marliete Bezerra. Manual de Contabilidade Tributária. 4ª Ed. São Paulo: Atlas. P. 177.

Ou seja, Lucro real é o lucro líquido do período, apurado com observância das normas das legislações vigentes, ajustados pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação do Imposto de Renda.

É obrigatório apurar pelo Lucro Real as empresa nas seguintes condições: I – Que tenham receita total, no ano-calendário anterior, superior a R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses; II – cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas; III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior; IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto; VI – cuja atividade seja de factoring.

São incidentes os seguintes tributos: PIS e COFINS apurado mensalmente igualmente ao do Lucro Presumido, mas com alíquotas diferentes , IRPJ e CSLL a apuração pode ser anual ou trimestral , a base é lucro líquido da empresa, ou seja, com as adições, exclusões, e compensações permitidas ou autorizadas no RIR- Regulamento do Imposto de Renda.

Nesta modalidade a empresa optante, pode compensar os prejuízos, e no caso de PIS e COFINS a tributação é não cumulativa, autorizando a compensar os créditos pagos na entrada dos produtos com débitos a ser pagos na saída do produto final.

11. TIPOS DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE PIS E COFINS POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

O estudo visa demonstrar a necessidade de a empresa adotar um planejamento tributário, para reduzir os seus custos e potencializar os lucros.

Estudamos que a provisão legal para o contribuinte compensar os créditos com débitos tributários futuros.

E dependendo o adesão a qual sistema de apuração do Imposto de Renda, seja simples, Lucro presumido ou Lucro Real, pode ser benéfico ou não, dependendo da atividade da empresa.

Agora neste tópico, quero direcionar algumas possibilidades de créditos, restritas a empresa que apuram o Imposto de Renda Pessoa Jurídica no Lucro Real, utilizando na não cumulatividade do PIS e COFINS.

Credito	Análise	Fundamento Legal
Composição do custo de bens e serviços x Aproveitamento de crédito	Verificação da utilização dos bens essenciais para a industrialização do produto fim.	Art. 3º, inciso II da Lei 10.637.
Reclassificação de Material intermediário (USO E CONSUMO)	Verificação da utilização dos bens essenciais para a industrialização do produto fim.	Art. 3º, inciso II da Lei 10.637.
Reclassificação dos Serviços Essenciais (Custo ou despesas)	Verificação da utilização dos bens essenciais para a industrialização do produto fim.	Art. 3º, inciso II da Lei 10.637.
Verif. de apropriação 1/12 avos (estoque de abertura)	A apuração dos créditos do estoque, é aproveitável os créditos, pois foi calculado PIS e COFINS sobre o estoque	Art. 11§1º ao 4º Lei 10.637 e 10833 e alterações posteriores

Bens utilizados como insumos (Combustíveis e Lubrificantes)	Produto intermediário, embora não integrado ao novo produto, mas consumido no curso da industrialização. Da direito a crédito.	Art. 3º, inciso II da Lei 10.637.
Serviços utilizados como insumo	Produto intermediário, embora não integrado ao novo produto, mas consumido no curso da industrialização. Da direito a crédito.	Art. 3º, inciso II da Lei 10.637.
Energia elétrica a partir de 02/2003 -totalidade	Produto intermediário, embora não integrado ao novo produto, mas consumido no curso da industrialização. Da direito a crédito.	Art. 3º, inciso II da Lei 10.637.
Manutenção de maquinas e equipamentos da produção	Despesas fornecidas por pessoas jurídicas na manutenção de maquinário. Dá direito a crédito	Art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003 Solução de consulta n. 108 de 12 de julho de 2005 no Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal, Superintendência Regional da Receita Federal 10ª Região Fiscal
GLP – Empilhadeira	A utilização do equipamento é de caráter essencial a atividade fim da empresa, inerente a linha de produção da empresa o combustível (GLP) é essencial no processo de produção o item fabricado. Dá direito a crédito	Art. 3º da Lei 10.637 de 2002. Solução de consulta n. 6 de 23 de fevereiro de 2005, no Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal, Superintendência Regional da Receita Federal 5ª Região Fiscal
Ferramentas	Produto intermediário, embora não integrado ao novo produto, mas consumido no curso da industrialização. Da direito a crédito.	Art. 3º, inciso II da Lei 10.637.

11.1 TABELA PRÁTICA.

Tipos de crédito	Passíveis de compensação	Passíveis de Restituição	Tempo a partir do qual há o direito à compensação:	Tempo a partir do qual há o direito ao ressarcimento
Custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às receitas decorrente das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.	Sim	Sim	Um mês	Trimestre civil
Custo, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com supervisão, isenção, alíquota zero ou não incidência, inclusive no caso de importação com pagamento de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação	Sim	Sim	Trimestre Civil	Trimestre Civil
Aquisições de embalagens de bebidas para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833 de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.	Sim	Não	Trimestre Civil	-

12. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS.

Com a instituição do regime não cumulativo do PIS/COFINS, os contribuintes sujeitos a essa sistemática passaram ter o direito de instituir crédito tributário com vos valores descritos no artigo 3º da Lei 10.637 de 2002 e Lei 10.833 de 2003.

A forma de compensação é regido pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil n.900, pois esta disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrados por este órgão.

Via de regra, esses créditos devem ser utilizados na dedução dos débitos das mesmas contribuições, decorrentes de suas receitas tributadas. Contudo, em alguns casos, a empresa detém saldo credor dessas contribuições, normalmente pelo fato de se tratar de crédito decorrente de operações não tributadas.

Desta forma é permitida a compensação desse saldo credor com outros débitos administrados pela Secretaria a Receita Federal do Brasil – RFB, podendo ainda ser objeto de pedido de ressarcimento.

As duas formas de utilizar os créditos apresentados:

a) COMPENSAÇÃO; e,

b) PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

12.1 COMPENSAÇÃO.

A compensação do crédito tributário é formalizada mediante a apresentação da Secretariada Receita Federal da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PERD/COMP, ou na impossibilidade deste, mediante apresentação do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII da Instrução Normativa RFB n.900 de2008, ao qual deverá ser anexado documentos comprobatórios do direito creditório.

12.2 RESSARCIMENTO.

Poderá reaver o contribuinte os valores pagos via ressarcimento, ao final de cada trimestre do ano calendário, poderá ser objeto de pedido de ressarcimento em espécie (em dinheiro), os créditos não utilizados na dedução e na compensação.

O ressarcimento será requerido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante utilização também do PERD/COMP, ou na impossibilidade de sua utilização mediante o pedido em “papel” acompanhado de documentação comprobatória do direito ao crédito.

12.3 PRAZO PARA UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

O direito para a utilização do crédito, tanto na compensação como no ressarcimento prescreve em cinco anos contados no momento da constituição do crédito tributário.

É possível o contribuinte formular um pedido Declaração de Compensação que tenha por objeto crédito apurado há mais de cinco anos, desde que referido crédito já tenha sido objeto de pedido de ressarcimento encaminhado à Receita Federal do Brasil antes do decurso dos cinco anos. Conforme informa o dispositivo legal, Instrução Normativa n. 900 no artigo 34, §§ 5º, inciso I e II, e 10:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

(...)

§ 5º O sujeito passivo poderá compensar créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de

ressarcimento apresentado à RFB, desde que, à data da apresentação da Declaração de Compensação:

I - o pedido não tenha sido indeferido, mesmo que por decisão administrativa não definitiva, pela autoridade competente da RFB; e

II - se deferido o pedido, ainda não tenha sido emitida a ordem de pagamento do crédito.

(...)

§ 10. O sujeito passivo poderá apresentar Declaração de Compensação que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos, desde que referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB antes do transcurso do referido prazo e, ainda, que sejam satisfeitas as condições previstas no § 5º.

13. CONCLUSÃO.

Através deste trabalho, foi demonstrada a necessidade das empresas utilizarem o recurso do planejamento tributário como instrumento essencial na gestão de seus negócios.

Através do planejamento tributário, é possível adequar à empresa no sistema tributário mais conveniente a o seu ramo de atividade.

Com a correta adequação no regime tributário adotado é possível fazer economia, evitando incidências tributárias necessárias, e além disso redução da base de calculo e alíquota.

No caso do PIS e COFINS não cumulativo para empresa optantes no Lucro Real a apuração do Imposto de Renda, é de direito a compensação de crédito das estradas de mercadorias, destinada a atividade fim da empresa, bens como: insumo, material intermediário, material de embalagens, entre outros tipos de créditos apresentado de forma exemplificativa.

O estudo demonstrou que na atual conjuntura tributária os empresários e profissionais na área jurídica e contábil, devem sempre estar atualizados na dinâmica legislativa e ser a base para aplicar a boa interpretação dos atos normativos.

A intenção é busca o equilíbrio entre a intenção do Fisco e o interesse do contribuinte para que ambos não subsistam, pelo contrário sirva-se um do outro para evolução da humanidade.

14. BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário Linguagem e Método, 2ª Ed., Noeses, São Paulo, 2008.

_____, Curso de Direito Tributário, 21ª Ed. , Editora Saraiva, São Paulo 2009.

MELO, José Eduardo Soares de, Curso de direito Tributário, 7ª Ed. , Editora Dialética, São Paulo, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 29ª Ed.Revista, Atualizada e Ampliada, Editora Malheiros, São Paulo, 2008.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez e GOMES, Marliete Bezerra, Manual de Contabilidade Tributária, 4ª Ed. Editora Atlas, São Paulo, 2005.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki, Imposto de Renda das Empresas Interpretação e prática, atualizado até 10.01.2007, 32ª edição 2007, Editora IR Publicações Ltda, São Paulo, 2007

PAUSEN, Leandro, Direito tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência, 10ª Ed. Revista e Atualizada, Livraria do Advogado Editora. Porto Alegre,2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens, Manual de Contabilidade (Aplicável às demais sociedades, 5ª Ed. Editora Atlas,São Paulo, 2000.

LATORRACA, Nilton. Direito Tributário: imposto de renda das empresas. 15. Ed. São Paulo: Atlas.