

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS**  
**UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MARISA GIROTTO MARTINELLI**

**REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM CASO  
DE INCORPORAÇÃO**

**São Leopoldo**

**2018**

MARISA GIROTTI MARTINELLI

**REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM CASO  
DE INCORPORAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em  
Ciências Contábeis, pelo Curso de  
Ciências Contábeis da Universidade do  
Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof Ms.Carlos Tesche

São Leopoldo

2018

Aos meus pais, por sua capacidade de acreditar em mim sempre. Ao meu esposo, por me fazer crer que podemos realizar tudo aquilo que queremos.

“Uma nação que tenta prosperar a base de impostos é como um homem com os pés num balde tentando levantar-se puxando a alça. ”

Winston Churchill

## RESUMO

Este estudo apresenta planejamento tributário consistente na avaliação da incorporação de uma empresa por outra, com o intuito de verificar se haveria redução da carga tributária na comparação com a situação atual. Trata-se de duas empresas – Alfa e Beta – integrantes do mesmo grupo econômico, sendo que são expressivas as vendas de bens de Alfa para Beta. A principal motivação para a realização do estudo foi o interesse dos sócios de ambas empresas em verificar se a reestruturação societária pretendida implicaria em diminuição do ônus fiscal. No que tange à metodologia, trata-se de pesquisa aplicada, de caráter qualitativo, caracterizada como documental e estudo de caso em relação aos procedimentos utilizados. Para o desenvolvimento da parte prática, a partir da consulta a escrituração contábil e fiscal das empresas Alfa e Beta, foram coletados os dados necessários para apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, bem como do incentivo fiscal relativo ao ICMS. Esses tributos foram apurados tanto na situação atual, em que Alfa e Beta são empresas distintas, quanto após a incorporação de Beta por Alfa. Ao final do estudo, concluiu-se que a reestruturação societária não traria redução do ônus tributário, recomendando-se a manutenção da situação atual.

**Palavras-Chave:** Planejamento Tributário. Reestruturação Societária. Incorporação. Carga Tributária

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Receita Bruta, Receitas Financeiras e Ganhos de Capital da Empresa Alfa.....	63
Tabela 2 - Aquisições e Despesas Passíveis de Gerar Créditos de PIS e de COFINS para a Empresa Alfa.....	64
Tabela 3 – Resultado Contábil, Despesas Indedutíveis e Receitas não Tributáveis da Empresa Alfa.....	64
Tabela 4 – Vendas de Alfa para Beta no ano-calendário 2017 .....	65
Tabela 5 - Aquisições e Despesas que Geram Créditos de PIS e de COFINS para a empresa Beta.....	66
Tabela 6 – Receita Bruta e Receitas Financeiras da Empresa Beta.....	66
Tabela 7 - Resultado Contábil e Despesas Indedutíveis da empresa Beta.....	67
Tabela 8 - Bases de Cálculo do IRPJ da Empresa Alfa .....	68
Tabela 9 - Apuração do IRPJ Devido pela Empresa Alfa.....	69
Tabela 10 - Bases de Cálculo da CSLL da Empresa Alfa .....	69
Tabela 11- Apuração da CSLL Devida pela Empresa Alfa.....	70
Tabela 12- PIS e COFINS Devidos pela Empresa Alfa.....	70
Tabela 13 - Apuração da CSLL Devida pela Empresa Beta .....	72
Tabela 14 - Apuração do IRPJ Devido pela Empresa Beta.....	72
Tabela 15 - Apuração dos Débitos de PIS e COFINS sobre a Receita Bruta .....	73
Tabela 16 - Apuração dos Débitos de PIS e COFINS sobre as Receitas Financeiras .....	74
Tabela 17 - Apuração dos Débitos de PIS e COFINS da Empresa Beta .....	74
Tabela 18 - Apuração dos Créditos de PIS e COFINS na Empresa Beta .....	75
Tabela 19 - Apuração dos Saldos de PIS e COFINS na Empresa Beta .....	76
Tabela 20 - Valor Mensal do Incentivo Fiscal de ICMS (FAIN) .....	77
Tabela 21 - Débitos de PIS e COFINS sobre a Receita Bruta da ALFAINCOR .....	78
Tabela 22 - Débitos de PIS e COFINS sobre as Receitas Financeiras da ALFAINCOR.....	79
Tabela 23 - Apuração dos Créditos de PIS e COFINS da ALFAINCOR .....	80
Tabela 24 - Apuração dos Saldos de PIS e COFINS da ALFAINCOR.....	80
Tabela 25 - Resultado Contábil ALFAINCOR.....	81
Tabela 26 - Apuração da Base de Cálculo da CSLL da ALFAINCOR.....	82

Tabela 27 - Apuração da Base de Cálculo do IRPJ da ALFAINCOR.....	82
Tabela 28 - Consolidação da Carga Tributária das Empresas Alfa e Beta .....	84
Tabela 29 - Demonstrativo da Carga Tributária da Empresa ALFAINCOR.....	84
Tabela 30 - Comparativo das Cargas Tributárias.....	85

## LISTA DE SIGLAS

Art.	Artigo
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
FAIN	Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
PIS	Programa de Integração Social
RET	Regime Especial de Tributação
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SUDAM	Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia
SUDENE	Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste
TARE	Termo de Acordo de Regime Especial

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO .....	12
1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA .....	13
1.3 OBJETIVOS .....	13
<b>1.3.1 Objetivo Geral</b> .....	<b>13</b>
<b>1.3.2 Objetivos Específicos</b> .....	<b>13</b>
1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	14
1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO .....	14
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	15
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>16</b>
2.1 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA .....	16
<b>2.1.1 Planejamento Tributário: Definições e Características</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1.2 Contabilidade Tributária: Definições e Funções</b> .....	<b>17</b>
<b>2.1.3 O Papel da Contabilidade Tributária na Implementação de Planejamentos Tributários</b> .....	<b>19</b>
2.2 REESTRUTURAÇÕES SOCIETÁRIAS COMO FORMA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	20
<b>2.2.1 Tipos de Reestruturações Societárias</b> .....	<b>21</b>
2.2.1.1 Fusão .....	21
2.2.1.2 Cisão .....	22
2.2.1.3 Incorporação .....	23
<b>2.2.2 Reestruturações Societárias e o Planejamento Tributário</b> .....	<b>24</b>
2.3 ASPECTOS SOCIETÁRIOS E TRIBUTÁRIOS DA INCORPORAÇÃO.....	24
<b>2.3.1 Aspectos Societários</b> .....	<b>25</b>
2.3.1.1 Protocolo de Intenções.....	25
2.3.1.2 Justificação.....	26
2.3.1.3 Averbação da Sucessão.....	27
<b>2.3.2 Aspectos Tributários</b> .....	<b>27</b>
2.3.2.1 Apuração e Recolhimento dos Tributos na Data do Evento .....	28
2.3.2.2 Compensação de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas da CSLL .....	28
2.4 A TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL.....	29

<b>2.4.1 Aspectos Gerais da Tributação pelo Lucro Real</b> .....	<b>29</b>
<b>2.4.2 O IRPJ na Tributação pelo Lucro Real</b> .....	<b>31</b>
<b>2.4.3 A CSLL na Tributação pelo Lucro Real</b> .....	<b>32</b>
<b>2.4.4 O Lucro da Exploração e a Apuração do IRPJ</b> .....	<b>33</b>
<b>2.5 A TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO</b> .....	<b>35</b>
<b>2.5.1 Aspectos Gerais</b> .....	<b>35</b>
<b>2.5.2 O IRPJ na Tributação pelo Lucro Presumido</b> .....	<b>36</b>
<b>2.5.3 A CSLL na Tributação pelo Lucro Presumido</b> .....	<b>38</b>
<b>2.6 PIS E COFINS</b> .....	<b>39</b>
<b>2.6.1 A Sistemática Cumulativa de Apuração</b> .....	<b>40</b>
2.6.1.1 Aspectos Gerais .....	40
2.6.1.2 A Apuração do PIS e da COFINS .....	42
<b>2.6.2 A Sistemática Não Cumulativa de Apuração</b> .....	<b>44</b>
2.6.2.1 Aspectos Gerais .....	44
2.6.2.2 Apuração dos Débitos Mensais .....	45
2.6.2.3 Apuração dos Créditos Mensais.....	48
2.6.2.4 Apuração dos Saldos Mensais .....	49
<b>2.7 O ICMS</b> .....	<b>49</b>
<b>2.7.1 O ICMS em Operações Interestaduais</b> .....	<b>50</b>
<b>2.7.2 O ICMS em Operações Interestaduais entre Estabelecimentos da Mesma Empresa</b> .....	<b>50</b>
<b>2.7.3 Créditos de ICMS No Estado da Paraíba</b> .....	<b>52</b>
<b>2.7.4 Incentivo Fiscal do ICMS no Estado da Paraíba</b> .....	<b>54</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>57</b>
<b>3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA</b> .....	<b>57</b>
<b>3.1.1 Quanto à Natureza</b> .....	<b>57</b>
<b>3.1.2 Quanto aos Objetivos</b> .....	<b>58</b>
<b>3.1.3 Quanto a Forma de Abordagem do Problema de Pesquisa</b> .....	<b>58</b>
<b>3.1.4 Quanto aos Procedimentos Técnicos</b> .....	<b>59</b>
<b>3.2 COLETA DE DADOS</b> .....	<b>60</b>
<b>3.3 TRATAMENTOS E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>61</b>
<b>3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO UTILIZADO</b> .....	<b>61</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>62</b>
<b>4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS</b> .....	<b>62</b>

4.2 QUANTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS PARA AS EMPRESAS ALFA E BETA NA SITUAÇÃO ATUAL .....	67
<b>4.2.1 Apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pela Empresa Alfa .....</b>	<b>68</b>
4.2.1.1 IRPJ e CSLL.....	68
4.2.1.2 PIS e COFINS .....	70
<b>4.2.2 Apuração do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ICMS pela Empresa Beta .....</b>	<b>71</b>
4.2.2.1 IRPJ e CSLL.....	71
4.2.2.2 PIS e COFINS .....	73
4.2.2.3 Benefício Fiscal de ICMS .....	76
4.3 APURAÇÃO DO IRPJ, CSLL, PIS, COFINS E ICMS APÓS A INCORPORAÇÃO .....	77
<b>4.3.1 PIS e COFINS .....</b>	<b>78</b>
<b>4.3.2 IRPJ e CSLL .....</b>	<b>81</b>
<b>4.3.3 Benefício Fiscal de ICMS .....</b>	<b>83</b>
4.4 ANÁLISE COMPARATIVA DAS CARGAS TRIBUTÁRIAS .....	83
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>86</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>90</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Nesse capítulo é contextualizado e apresentado o tema do estudo, definidos o problema de pesquisa e os objetivos do trabalho, delimitado o tema e destacada a sua relevância e, ainda, apresentada a estrutura do trabalho.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A necessidade de manter-se competitivas no mercado em que estão inseridas, faz com que as empresas busquem preços atrativos para os bens e serviços que colocam à disposição de seus clientes. Para alcançar esse objetivo, a redução de custos e despesas é de fundamental relevância.

Em 2016, a carga tributária no Brasil representou 35,42% do Produto Interno Bruto (PIB), segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2016). Nesse contexto, empresas de todos os portes e setores de atividade, percebem que, especialmente no Brasil, os tributos têm um grande peso na estrutura de gastos das organizações, fazendo com que mereçam uma atenção toda especial.

Como em qualquer outro processo de administração, o planejamento é uma das funções fundamentais na gestão dos tributos. Conforme Young (2006, p. 91) o planejamento “[...] é a forma de projetar dados e assim, determinar resultados, os quais poderão ser escolhidos para serem realizados ou não”. Na gestão tributária esse instituto recebe a denominação de planejamento tributário.

O planejamento tributário, que se caracteriza pela análise de diferentes opções não vedadas pela legislação tributária com o intuito de implementar aquela que resulta no menor ônus fiscal para a empresa, é um importante instrumento de gestão, bastante utilizado na busca da redução dos gastos com tributos.

O planejamento tributário é o tema do presente trabalho. De forma mais específica, o estudo trata de planejamento tributário em que se utiliza reestruturação societária para tentar reduzir a carga tributária. No caso, a reestruturação utilizada é a incorporação de uma empresa por outra, sendo ambas integrantes do mesmo grupo econômico.

Tendo sido apresentado o tema deste estudo, na sequência é definido o problema de pesquisa ao qual se intenciona responder após o seu desenvolvimento.

## 1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

O problema de pesquisa que se pretende responder com o desenvolvimento do estudo pode ser enunciado da seguinte forma: Quais são os reflexos tributários da reestruturação societária consistente da incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa?

## 1.3 OBJETIVOS

Neste tópico são apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos que se pretende alcançar com a construção deste estudo.

### 1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo consiste em estabelecer um comparativo entre a carga tributária atual e carga tributária após a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa, visando identificar os reflexos tributários decorrentes da reestruturação societária.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos que se pretende atingir com a elaboração deste estudo são:

- a) apurar o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS e o ICMS devidos pelas empresas Alfa e Beta na situação atual;
- b) quantificar o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS e o ICMS devidos pela empresa Alfa após incorporar a empresa Beta;
- c) comparar o ônus relativo aos tributos sob análise, antes e após a incorporação, com o intuito de identificar os reflexos da reestruturação societária sobre a carga tributária.

#### 1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Como já referenciado, o tema deste estudo é o planejamento tributário. Por ser aplicável a diversas situações distintas, é importante que seja delimitado. A definição da utilização de reestruturação societária como instrumento de planejamento tributário é uma primeira delimitação do tema.

As reestruturações societárias compreendem diferentes modalidades, como é o caso da cisão, da fusão e da incorporação. Uma segunda delimitação do tema dessa pesquisa diz respeito a utilização de uma única espécie de reestruturação societária: a incorporação.

Ainda, a título de delimitação, na parte prática do estudo foi avaliada, sob o aspecto tributário, uma única operação de incorporação, qual seja, a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa, com a análise da carga tributária na situação atual e na situação futura, após a incorporação.

#### 1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Estudos que tratam de planejamentos tributários são importantes para a sociedade em geral, especialmente para a classe empresarial, por indicarem caminhos que podem ser trilhados na busca de redução do ônus fiscal dentro da legalidade.

Para o meio acadêmico, o estudo também é relevante por permitir a aplicação de conhecimentos teóricos a uma situação concreta que afeta o dia-a-dia empresarial, aproximando a academia das empresas.

As empresas envolvidas Alfa e Beta também têm grande interesse nos resultados deste estudo, visto que possibilita que identifiquem se a operação de incorporação é aconselhável sob o aspecto tributário.

Finalmente, há de se destacar a relevância do estudo para sua autora, que com a sua execução teve oportunidade de aplicar conhecimentos adquiridos ao longo da graduação no curso de Ciências Contábeis a uma situação usualmente enfrentada pelos profissionais da área contábil na busca da redução da carga tributária empresarial.

## 1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está organizado em cinco capítulos. No primeiro capítulo apresenta-se a introdução, que contém a contextualização do tema, a definição do problema de pesquisa, a delimitação do estudo, o objetivo geral e os objetivos específicos, além da relevância do estudo.

No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico, construído a partir da revisão bibliográfica realizada e servindo de arcabouço para a realização da parte prática do estudo.

No terceiro capítulo é apresentado o método de pesquisa utilizado, com a classificação da pesquisa, a descrição da forma de coleta e tratamento dos dados e o detalhamento dos procedimentos adotados.

O quarto capítulo contém a parte prática do estudo. A partir dos dados extraídos da escrituração contábil e fiscal das empresas Alfa e Beta relativos ao ano-calendário de 2017, foram quantificados os tributos devidos antes e após a incorporação proposta.

Por fim, no quinto capítulo, a título de conclusão, foram retomados os objetivos do estudo, respondido o problema de pesquisa e destacados os principais resultados a que se chegou com o desenvolvimento do estudo.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

O referencial teórico, segundo Vergara (2016), é construído a partir da revisão da literatura que trata do tema do estudo, servindo de base para, posteriormente, fazer a análise e interpretação dos dados.

Neste capítulo do estudo é apresentado o referencial teórico elaborado a partir das pesquisas realizadas, iniciando-se com definições de planejamento tributário e de contabilidade tributária.

### **2.1 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA**

No contexto competitivo em que as empresas brasileiras estão inseridas, é cada vez mais comum a busca de alternativas para reduzir a carga tributária de forma legal e com resguardo da legislação. Conforme afirma Young (2007), isso se deve especialmente a alta carga tributária existente no Brasil, obrigando as empresas a implementar opções legais de tributação que reduzam o ônus fiscal, alcançando a competitividade necessária para manter-se no mercado.

Esse mecanismo, denominado de planejamento tributário, é apresentado e caracterizado neste item do estudo, bem como é destacado o papel da contabilidade tributária na identificação e implantação de planejamentos tributários.

#### **2.1.1 Planejamento Tributário: Definições e Características**

Segundo Andrade Filho (2008, p. 764), o planejamento tributário pode ser definido como a “[...] escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visam diminuir ou reduzir o ônus tributário dentro dos limites legais”.

Fabretti (2001a, p. 30) afirma que “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário”.

A partir dessas duas definições podem ser identificadas as seguintes características do planejamento tributário:

- a) tem por objetivo a redução dos gastos com tributos;
- b) é desenvolvido dentro da legalidade, ou seja, respeitando o estabelecido pela legislação tributária; e
- c) é preventivo, ou seja, implantado antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

De forma semelhante aos autores já citados, Borges (2000, p. 60) define planejamento tributário como sendo:

[...] uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Conforme Gubert (2003, p. 33)

O planejamento tributário é um conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e licitamente os ônus dos tributos.

Observa-se que, diferentemente dos outros autores pesquisados, Gubert (2003) defende que o planejamento tributário também pode ser implementado depois da ocorrência do fato gerador do tributo.

Com base nas definições apresentadas, pode-se caracterizar planejamento tributário como sendo o processo de identificação, avaliação e implantação de opções legais de tributação visando reduzir, postergar ou anular o ônus tributário.

Definido planejamento tributário, no próximo item do estudo é apresentada a área da Contabilidade dedicada ao tratamento das questões tributárias enfrentadas pelas empresas.

### **2.1.2 Contabilidade Tributária: Definições e Funções**

De um modo geral, a Contabilidade tem por objetivo fornecer informações a respeito do patrimônio das organizações, apoiando o processo de tomada de decisões. Essa característica da Contabilidade é destacada por Marion (2009, p. 28) ao afirmar que

A Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa [...] Todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade, que em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a situação da empresa.

Assim como as demais ciências, a Contabilidade é subdividida de acordo com as áreas em que atua. Um desses ramos é a contabilidade tributária. Fabretti (2001a, p. 27) define a contabilidade tributária como “[...] o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

A contabilidade tributária, na concepção de Luz (2014), é em sua essência a combinação de conhecimentos de contabilidade e de legislação tributária, tendo por objetivo principal a adequada gestão e controle dos tributos, evitando o aparecimento de contingências fiscais.

Para Bazzi (2015), a contabilidade tributária é a área de conhecimento que tem como objetivo principal estudar a teoria contábil, aplicando-a de acordo com princípios e normas da legislação tributária.

Pêgas (2017) afirma que a contabilidade tributária surge da associação da ciência contábil com o direito tributário. Ainda Pêgas (2017, p. 16), de forma semelhante aos demais autores citados, define a contabilidade tributária como sendo “[...] o ramo da contabilidade cujo objetivo é aplicar e adaptar conceitos e princípios contábeis com a legislação tributária, de forma adequada, simultânea e, principalmente, integrada”.

Verifica-se, portanto, que todos os autores citados destacam que a contabilidade tributária resulta da integração de conhecimentos de contabilidade, do direito e de legislação tributária, voltando-se para a gestão dos tributos a que as organizações estão sujeitas.

No que se refere aos seus objetivos, Luz (2014, p. 134) destaca que “A contabilidade tributária tem por objetivo o estudo, reconhecimento e controle das operações que demandam o pagamento de tributos”.

De uma forma mais específica, Ribeiro e Pinto (2014) esclarecem que na sua qualidade de responsável pela gestão tributária, as principais funções da contabilidade tributária são:

- a) orientar a emissão de documentos fiscais de acordo com o estabelecido pelas legislações municipal, estadual e federal;
- b) apurar os tributos que constituem encargos da empresa;
- c) escriturar os livros fiscais e atender todas as obrigações tributárias acessórias;
- d) registrar na escrituração contábil os tributos devidos pela empresa;
- e) treinar e orientar os departamentos e funcionários que tenham por incumbência desenvolver tarefas relacionadas a tributos;
- f) elaborar planejamentos tributários.

Chieriegato et al. (2016), de forma semelhante, apontam as seguintes funções da contabilidade tributária:

- a) apurar com exatidão os tributos de acordo com o que estabelece a legislação tributária;
- b) escriturar os livros fiscais obrigatórios;
- c) atender às obrigações tributárias principais e acessórias;
- d) orientar constantemente os funcionários e colaboradores da área tributária, bem como todas as unidades da empresa;
- e) desenvolver planejamentos tributários.

Percebe-se que, basicamente, as funções da contabilidade tributária podem ser classificadas em três grandes grupos: orientação, planejamento tributário e atendimento das obrigações tributárias. O papel da contabilidade tributária em relação a uma dessas funções – o planejamento tributário – é destacado no próximo item do estudo.

### **2.1.3 O Papel da Contabilidade Tributária na Implementação de Planejamentos Tributários**

Oliveira (2011) destaca que o gerenciamento das questões tributárias, como é o caso do planejamento tributário, não pode ser visto como algo do cotidiano empresarial, mas sim como algo estratégico para as organizações. Ainda conforme

Oliveira (2011), a contabilidade tributária desempenha importante papel neste contexto, na medida em que fornece informações a respeito do impacto dos tributos sobre o patrimônio empresarial.

Luz (2014), ao destacar que os gastos de natureza tributária têm grande impacto na estrutura de custos e no fluxo de caixa das empresas, assevera que as organizações de todos os portes e setores de atividade, voltam-se para o planejamento tributário, visando a redução desses gastos. Para o autor (Luz, 2014), a contabilidade tributária tem papel de relevo neste processo, participando ativamente na elaboração de planejamentos tributários.

A despeito da grande importância de todas as atribuições da contabilidade tributária, Oliveira et al. (2015) entendem que é nas atividades de planejamento tributário a grande oportunidade de dar enormes contribuições à alta direção da empresa. Isto porque, na visão dos autores, a contabilidade tributária é capaz de disponibilizar informações a respeito das consequências de cada uma das alternativas legais de tributação avaliadas, permitindo que se adote a menos onerosa.

Também Ribeiro e Pinto (2014) destacam que a execução das tarefas inerentes ao planejamento tributário é o maior desafio e constitui a principal função da contabilidade tributária. Isto porque, mais do que qualquer área de conhecimento, é a contabilidade tributária que pode gerar as informações necessárias para identificar com antecedência a alternativa que resulta no menor ônus tributário.

Assim, com base nos autores citados, pode-se afirmar que a contabilidade tributária é capaz de identificar e avaliar diferentes opções de tributação, disponibilizando informações que permitem implementar aquela que resultar na menor carga tributária, o que é essencial a qualquer planejamento tributário.

## 2.2 REESTRUTURAÇÕES SOCIETÁRIAS COMO FORMA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

As reestruturações societárias, segundo Andrade Filho (2016), são instrumentos de modificação de organizações societárias existentes, implantadas com o intuito de tornar céleres os processos de aglutinação ou separação patrimonial, resolvendo problemas inerentes à vida em sociedade, bem como recuperando ou robustecendo a empresa.

As reestruturações societárias são classificadas em três grandes categorias: fusão, cisão e incorporação. Neste item do estudo, além de caracterizar cada uma dessas categorias, é analisada a possibilidade de utilização das reestruturações societárias como forma de planejamento tributário.

### **2.2.1 Tipos de Reestruturações Societárias**

Fabretti (2001b) destaca que em função da dinâmica da atividade econômica, as empresas, em determinados momentos, para se manterem competitivas obrigam-se a reestruturar sua forma societária. Essas reorganizações societárias são classificadas em fusões, cisões e incorporações.

Young (2006, p. 18) também classifica as reestruturações societárias nesses três grupos:

Para isso, temos como formas técnicas de reestruturação societária as seguintes figuras jurídicas: fusão, cisão e incorporação de empresas, [...]. São, contudo, técnicas de concentração de empresas visando a sua adaptação no mercado.

As reestruturações societárias estão amparadas pela Lei nº 6.404/76, a chamada Lei das Sociedades Anônimas, e na Lei nº 10.406/02, que instituiu o Novo Código Civil. Especialmente com base nestes dispositivos legais, na sequência, são caracterizados os diferentes tipos de reestruturações societárias.

#### **2.2.1.1 Fusão**

Conforme define a Lei nº 6.404/76, no art. 228, fusão é “a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações”. (BRASIL, 1976).

Já o Novo Código Civil, em seu art.1.120 estabelece que “a fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações”. (BRASIL, 2002).

Higuchi (2014) afirma que na fusão, que se caracteriza pela união de duas ou mais sociedades para formar uma nova, as sociedades fusionadas se extinguem para dar lugar à uma nova sociedade, com personalidade jurídica distinta.

Coelho (apud YOUNG, 2006, p. 20) aponta vantagens decorrentes da cisão:

essas operações se realizam, normalmente, com o objetivo de alcançar a economia de escala. As empresas possuem capacitação que, unidas, podem ser otimizadas e potencializadas. Além disso, as operações permitem a eliminação de departamentos burocráticos de uma delas, concentrados os serviços na outra, e a redução do tamanho ou quantidade de estabelecimentos.

Fabretti (2001b) destaca que o patrimônio da nova sociedade decorrente da fusão é composto pelo somatório dos patrimônios das sociedades fusionadas, sendo que a empresa criada inicia suas atividades e adquire personalidade jurídica na data da fusão.

Assim, a fusão é a reestruturação societária em que duas ou mais empresas existentes se juntam, dando origem a uma nova sociedade. As sociedades fusionadas deixam de existir transferindo seus patrimônios para a nova empresa, que lhes sucede em todos os aspectos.

#### 2.2.1.2 Cisão

O art. 229 da Lei nº 6.404/76 define a cisão como sendo

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, e dividindo-se o seu capital, se parcial a versão. (BRASIL, 1976).

Young (2006, p. 22) complementa que “a operação de cisão implica a extinção total ou parcial de uma sociedade, a qual se desdobra em duas ou mais”.

Conforme Oliveira et al. (2015), admitem-se duas formas de cisão: total com a versão de todo o patrimônio da sociedade cindida e a parcial com a divisão do patrimônio da cindida. No caso da cisão total, a sociedade cindida se extingue, enquanto que na cisão parcial subsiste com redução do seu capital.

No mesmo sentido, Fabretti (2001b) esclarece que na cisão total, a empresa cindida é extinta com a transferência de todo o seu patrimônio, enquanto na cisão parcial a cindida continua em atividade, com a transferência de parte do seu patrimônio para outra ou mais empresas envolvidas na cisão.

Vidigal e Martins (apud YOUNG, 2006, p. 24) esclarecem a respeito das empresas que recebem patrimônio da cindida:

Ocorre a cisão parcial da transferência: (1) de parcela do patrimônio da companhia a sociedade existente; (2) a sociedade nova; (3) da transferência de parcela do patrimônio a duas ou mais sociedades, podendo ser ambas preexistentes ou novas, ou ainda uma delas ser preexistente e a outra constituída à época da cisão.

Ou seja, na cisão o patrimônio de uma pessoa jurídica é transferido, de forma total ou de forma parcial, para outra ou outras sociedades. Ocorrendo a transferência de todo o patrimônio, está caracterizada a cisão total, sendo a empresa cindida extinta. Já na transferência de parte do patrimônio, tem-se a cisão parcial, com a cindida subsistindo.

### 2.2.1.3 Incorporação

O art. 227 da Lei nº 6.404/76 estabelece que incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que vai lhes suceder em todos os direitos e obrigações posteriores. (BRASIL, 1976).

Andrade Filho (2016) esclarece que o art. 1.116 do Novo Código Civil define incorporação como sendo a absorção de uma ou mais sociedades por outra. Andrade Filho (2016, p. 422) também afirma que “Um dos efeitos jurídicos imediatos da incorporação é a sucessão de direitos e obrigações da sociedade incorporada pela sociedade incorporadora”.

Conforme Oliveira et al. (2015), a incorporação é a operação em que uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, devendo ser respeitadas as formalidades gerais e específicas do instituto.

Young (2006) explica que a incorporação empresarial ocorre quando uma empresa absorve outra e a sociedade incorporada desaparece, enquanto que a incorporadora segue normalmente as suas atividades, adicionando o patrimônio da empresa incorporada.

Tem-se, assim, que na incorporação uma sociedade absorve uma ou mais sociedades, assumindo o patrimônio das incorporadas e passando a ser responsável pelos direitos e obrigações delas.

Caracterizados os diferentes tipos de reestruturações societárias, no próximo item do estudo é destacada a sua utilização como forma de planejamento tributário.

### 2.2.2 Reestruturações Societárias e o Planejamento Tributário

Os processos de reestruturações societárias, de acordo com Oliveira et al. (2015), constituem uma das áreas que se prestam para planejamento tributário, na medida em que se torna necessária a avaliação dos reflexos sobre a carga tributária decorrentes da adoção de uma das suas modalidades, identificando se trazem ou não redução do ônus fiscal.

Young (2006, p. 15) explica que

a reorganização/reestruturação societária é uma forma de planejamento tributário, visto que objetiva o aumento da eficiência das empresas, arraigando sua competitividade no mercado interno e externo e podendo proporcionar uma diversificação de negócios.

Fabretti (2001b) também destaca que reestruturar sociedades de forma lícita com o intuito de reduzir a carga tributária caracteriza planejamento tributário, na medida em que está se fazendo uso da elisão fiscal.

Para Andrade Filho (2016), as reestruturações societárias têm larga aplicação no planejamento tributário, na medida em que possibilitam, dentro da legalidade, identificar estruturas organizacionais que resultem na redução dos gastos com tributos.

Dessa forma, pode-se concluir que reestruturar a sociedade, por meio de fusão, cisão ou incorporação, observando os aspectos legais e societários pertinentes e agindo de acordo com a legislação tributária, pode ser uma forma lícita de reduzir o ônus fiscal, caracterizando planejamento tributário.

No próximo item do estudo, é aprofundada a análise dos aspectos legais e tributários das incorporações que são uma das espécies de reestruturações societárias.

### 2.3 ASPECTOS SOCIETÁRIOS E TRIBUTÁRIOS DA INCORPORAÇÃO

A legislação comercial, especialmente a Lei nº 6.404/76, estabelece procedimentos societários que devem ser observados em operações de incorporação. (BRASIL, 1976). Tais procedimentos são apresentados neste item do estudo, juntamente com os aspectos tributários associados a esse tipo de reestruturação societária.

### 2.3.1 Aspectos Societários

Young (2006, p. 28) menciona como funciona, resumidamente, o processo de incorporação:

Para que ocorra o processo de incorporação de empresas é necessário a aprovação da operação pela incorporada e pela incorporadora (no que toca ao aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada), através de reunião dos sócios ou em assembleia geral dos acionistas (para as sociedades anônimas); nomeação de peritos pela incorporada; aprovação de laudos de avaliação pela incorporadora, cujos diretores deverão promover o arquivamento e publicação dos atos de incorporação, após os sócios ou acionistas da incorporadora também aprovarem os laudos de avaliação e declararem extinta a pessoa jurídica incorporada. Depois de aprovados os atos da incorporação, a incorporadora deve declarar extinta a incorporada, e promover a respectiva averbação no registro próprio, com o intuito de tornar pública a operação.

Oliveira et al. (2015) destacam que a Lei nº 6.404/76 estabelece, sob o aspecto societário, procedimentos obrigatórios aplicáveis às incorporações, segregando-os em três etapas: a) acordo para a realização da operação, consubstanciado no protocolo de intenções; b) exposição da justificativa e motivação para implementar a operação; c) deliberação propriamente dita. (BRASIL,1976).

Na sequência são detalhadas as principais etapas desse processo, iniciando-se com o protocolo de intenções.

#### 2.3.1.1 Protocolo de Intenções

De acordo com Viceconti e Neves (2005), a primeira etapa do processo de incorporação consiste na elaboração, por parte dos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, do protocolo de intenções especificando as condições do negócio.

Andrade Filho (2016, p. 429) esclarece que “as condições da incorporação constarão de protocolo de intenções elaborado pelo órgão de administração ou sócios das sociedades envolvidas”.

A Lei nº 6.404/76, no art. 224, estabelece que o protocolo de intenções deve incluir:

I – o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

- II – os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;
- III – os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;
- IV – a solução a ser adotada quantos às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra;
- V – o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte da operação;
- VI – o projeto ou projetos de estatuto, ou de alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;
- VII – todas as demais condições a que estiver sujeita a operação. (BRASIL, 1976).

Pode-se observar que o protocolo de intenções, preparado previamente ao evento em si, estabelece as principais condições da operação, com destaque para a definição dos critérios de avaliação do patrimônio líquido objeto da incorporação.

### 2.3.1.2 Justificação

Nas palavras de Young (2006), a justificação consiste na forma como as operações de incorporação são submetidas à assembleia geral ou aos sócios das sociedades envolvidas.

Segundo Fabretti (2001b), as operações de incorporação são submetidas à apreciação dos sócios ou acionistas da sociedade incorporada e da sociedade incorporadora acompanhadas de justificação da reestruturação.

O art. 225 da Lei nº 6.404/76 estabelece que devem constar na justificação:

- I – os motivos ou fins da operação, e o interesse a companhia na sua realização;
- II – as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista;
- III – a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;
- IV – o valor do reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes. (BRASIL, 1976).

Conforme explica Young (2006), após a aprovação do protocolo e justificação pelos sócios ou acionistas, a incorporada e a incorporadora devem nomear peritos para avaliação do patrimônio líquido da sociedade incorporada.

Viceconti e Neves (2005) esclarecem que as operações de incorporação somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas na deliberação relativa ao protocolo e à justificativa e após a aprovação do laudo de avaliação.

### 2.3.1.3 Averbação da Sucessão

Segundo Viceconti e Neves (2005), após a aprovação da incorporação pelos sócios ou acionistas, extingue-se a incorporada, competindo à incorporadora promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

De acordo com Fabretti (2001b), a incorporação precisa ser comunicada ao registro de comércio, sendo gerada uma certidão que é o documento hábil para averbação, nos registros públicos competentes, da sucessão dos bens, direitos e obrigações decorrentes do evento.

No mesmo sentido, Young (2006, p. 39) afirma que

a certidão, passada pelo Registro do comércio, da incorporação, fusão ou cisão, é documento hábil para a averbação, nos registros públicos competentes, da sucessão, decorrente da operação, em bens, direitos e obrigações.

Assim, com o arquivamento dos atos da incorporação no registro de comércio e a averbação da sucessão dos bens, direitos e obrigações absorvidos pela incorporadora, encerram-se as exigências estabelecidas pela legislação societária.

### 2.3.2 Aspectos Tributários

A legislação tributária também estabelece procedimentos que devem ser observados nos casos de incorporação, bem como os reflexos tributários decorrentes do evento. Neste sentido, Almeida (2007, p. 13) alerta para a responsabilização da pessoa jurídica incorporadora em relação aos tributos federais devidos pela incorporada:

a responsabilidade pelos tributos de âmbito federal, devidos pela pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida, será, segundo estabelece a legislação do Imposto de Renda da pessoa jurídica, constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade, bem como da pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida.

Outros procedimentos e reflexos tributários decorrentes da incorporação são apresentados a seguir.

### 2.3.2.1 Apuração e Recolhimento dos Tributos na Data do Evento

Fabretti (2001b, p. 112) destaca que a pessoa jurídica que tiver “[..] uma parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá levantar balanço específico na data deste evento”.

Ao se referir ao balanço patrimonial a ser levantado na data do evento. Almeida (2007, p. 13) pondera que

Segundo o art. 235 do RIR, a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento.  
De acordo com o 3º do mesmo artigo, o balanço deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

Esse balanço, de acordo com Oliveira et al. (2015), servirá como base para apuração do IRPJ e da CSLL devidos pela incorporada. Strohmeier (2010) também destaca que devem ser apurados e recolhidos o IRPJ e a CSLL devidos pela incorporada até a data do evento.

Em relação aos demais tributos federais, Almeida (2007) esclarece que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP) e a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) serão apuradas normalmente na data do evento, devendo ser pagas nos mesmos prazos originalmente previstos nas legislações específicas.

Oliveira et.al. (2011) afirmam que outra obrigação tributária é a apresentação, até o último dia do mês subsequente à incorporação, da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) em nome da incorporada, relativamente ao período compreendido entre 01 de janeiro do ano do evento e a data do evento.

### 2.3.2.2 Compensação de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas da CSLL

De acordo com Viceconti e Neves (2005, p. 122), “[...] os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL das empresas incorporadas não podem ser compensados nas empresas que as sucederem, por determinação expressa da legislação do IRPJ e da CSLL”.

No mesmo sentido, Young (2006) afirma que a empresa que é sucessora de processos de incorporação não poderá compensar os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL acumulados da empresa incorporada.

Todavia, conforme esclarecem Viceconti e Neves (2005), a incorporadora mantém a faculdade de compensar os seus próprios prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL existentes anteriormente ao evento.

Em função disso, Young (2006) afirma que, no caso de uma empresa deficitária incorporar uma empresa superavitária, os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativos da empresa deficitária (a incorporadora) existentes na data do evento podem ser aproveitados.

Concluída a apresentação dos aspectos fiscais mais relevantes das incorporações, no próximo item do estudo é analisada a legislação que trata da apuração do IRPJ e da CSLL devidos por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

## 2.4 A TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL

As regras tributárias que precisam ser observadas pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real são apresentadas neste item do estudo, com destaque para aquelas que tratam da apuração do IRPJ e da CSLL devidos.

### 2.4.1 Aspectos Gerais da Tributação pelo Lucro Real

De acordo com Andrade Filho (2014), a expressão lucro real é ambígua sendo utilizado, simultaneamente, para designar uma das sistemáticas de tributação das pessoas jurídicas e também como sinônimo de base de cálculo do IRPJ no caso da adoção do lucro real como forma de tributação.

Na acepção de base de cálculo do IRPJ, Neves e Viceconti (2003, p. 3) definem da seguinte forma o lucro real:

[...] é o resultado (Lucro ou Prejuízo) do período de apuração (antes de computar a provisão para o imposto de renda), ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.

No mesmo sentido, Oliveira (2009, p. 101) afirma que “Lucro Real é conceituado como sendo o resultado contábil líquido do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda”.

O próprio Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, em seu art. 247 define lucro real como sendo o lucro líquido apurado contabilmente, ajustado pelas adições, exclusões e compensações que são autorizadas pela legislação tributária. (BRASIL, 1999).

Como sistemática de tributação, a adoção do lucro real é obrigatória para as pessoas jurídicas que se enquadrem em alguma das hipóteses elencadas pelo art. 14 da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.814/13 e pela Lei nº 12.249/10. De acordo com esse dispositivo legal estão obrigadas ao lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010). (BRASIL, 1998).

Não estando enquadrada em nenhuma das situações elencadas no art. 14 da Lei nº 9.718/98, a tributação pelo lucro real é facultativa, podendo ser adotada por opção da pessoa jurídica.

No que se refere ao período de apuração do IRPJ e da CSLL na tributação pelo lucro real, o art. 220 do RIR/99 estabelece que a apuração é trimestral, em períodos coincidentes com os trimestres civis. Todavia, os art. 221 e 222 do RIR/99 autorizam a apuração anual do IRPJ e da CSLL, desde que acompanhada de recolhimentos mensais a título de estimativas.

Diante disso, Young (2008) afirma que a pessoa jurídica com tributação pelo lucro real poderá optar entre a apuração do lucro com base no balanço anual levantado em 31 de dezembro ou por apurações trimestrais, na forma definida pela Lei nº 9.430/96.

Segundo Neves e Viceconti (2003, p. 443), “a opção pela apuração anual da base de cálculo será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou ao de início da atividade, sendo irretratável para todo ano-calendário.”

Independentemente da apuração trimestral ou anual, as sistemáticas de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são de todo semelhantes, sendo detalhadas na sequência.

#### **2.4.2 O IRPJ na Tributação pelo Lucro Real**

Para determinação da base de cálculo do IRPJ na tributação pelo lucro real, o ponto de partida é o lucro líquido antes do IRPJ e após a CSLL do período de apuração. O lucro líquido, nos termos do art. 248 do RIR/99, deve ser apurado com observância dos preceitos da lei comercial. Trata-se, portanto, do resultado contábil do período de apuração.

O lucro líquido é ajustado pelas adições, exclusões e compensações estabelecidas pela legislação tributária, chegando-se a base de cálculo do IRPJ. De acordo com o artigo 249 do RIR/99 devem ser adicionados ao lucro líquido:

- I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real. (BRASIL, 1999).

O art. 250 do RIR/99 estabelece que podem ser excluídos do lucro líquido:

- I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
- II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real. (BRASIL, 1999).

Finalmente, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, pode ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, desde que respeitado o limite máximo de 30% para essa redução. O art. 250, inciso III, do RIR/99 estabelece que pode ser compensado na apuração do lucro real:

o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação. (BRASIL, 1999).

Determinada a base de cálculo do período de apuração, o IRPJ devido é obtido pela aplicação da alíquota do imposto. De acordo com o art. 541 do RIR/99, deverá ser aplicada a alíquota de 15% sobre a base de cálculo para a apuração do IRPJ devido. (BRASIL, 1999).

O artigo 542 do RIR/99 estabelece, ainda, um adicional de 10% incidente sobre a parcela da base de cálculo que ultrapassar o resultado da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do período de apuração. (BRASIL, 1999).

### **2.4.3 A CSLL na Tributação pelo Lucro Real**

Para determinação da base de cálculo da CSLL na tributação pelo lucro real, também denominada de resultado ajustado, a sistemática é de todo semelhante ao IRPJ.

Em conformidade com o art. 61 da IN RFB nº 1.700/17, a base de cálculo da CSLL “[...] é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para a CSLL, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL”. (BRASIL, 2017).

As adições ao lucro líquido, segundo o art. 62 da IN RFB nº 1.700/17, são:

- I - os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação

do IRPJ ou da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real ou do resultado ajustado; e  
II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, devam ser computados na determinação do lucro real ou do resultado ajustado. (BRASIL, 2017).

As exclusões do lucro líquido para determinação da base de cálculo da CSLL são autorizadas pelo art. 63 da IN RFB nº 1.700/17:

I - os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do IRPJ ou da CSLL e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; e  
II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não sejam computados no lucro real ou no resultado ajustado. (BRASIL, 2017).

Em relação as compensações, o art. 64 da IN RFB nº 1.700/17, estabelece que o lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões permitidas ou prescritas pela legislação, pode ser diminuído pela compensação de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos de apuração anteriores em até, no máximo, 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado. (BRASIL, 2017).

A CSLL devida em cada período de apuração é determinada pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. De acordo com o art. 30 da IN RFB nº 1.700/17, a alíquota da CSLL é de 9%, aplicável as pessoas jurídicas que não se enquadrem nas situações específicas elencadas nesse dispositivo legal. (BRASIL, 2017).

#### **2.4.4 O Lucro da Exploração e a Apuração do IRPJ**

A MP nº 2.199-14/2001 criou benefícios fiscais relativos ao IRPJ para empresas que desenvolvem determinadas atividades em áreas de abrangência da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM).

De acordo com o art. 1º da MP nº 2.199-14/2001, até 31 de dezembro de 2018, empresas que protocolarem projetos de modernização, ampliação ou novas instalações nas áreas de atuação que são consideradas prioritárias para a SUDENE e para a SUDAM são beneficiadas com a redução de 75% do IRPJ devido, inclusive do adicional de IRPJ. (BRASIL, 2001b).

Em função disso, empresas beneficiárias do incentivo fiscal apuram o resultado fiscal, denominado de lucro da exploração, decorrente da atividade incentivada para fins de quantificar a redução do IRPJ a que tem direito. (BRASIL, 2001).

As áreas de atuação prioritárias para a SUDENE e SUDAM, passíveis de gozar do benefício fiscal do Lucro da Exploração, são apontadas no art. 2º do Decreto nº 4.213/02:

Art. 2º São considerados prioritários para fins dos benefícios de que trata o art. 1º, os empreendimentos nos seguintes setores:

I - de infra-estrutura, representados pelos projetos de energia, telecomunicações, transportes, instalação de gasodutos, produção de gás, abastecimento de água e esgotamento sanitário;

II - de turismo, considerando os empreendimentos hoteleiros, centros de convenções e outros projetos, integrados ou não a complexos turísticos, localizados em áreas prioritárias para o desenvolvimento regional;

III - da agroindústria vinculados à agricultura irrigada, piscicultura e aqüicultura;

IV - da agricultura irrigada, da fruticultura, em projetos localizados em pólos agrícolas e agroindustriais objetivando a produção de alimentos e matérias primas agroindustriais, voltados para os mercados internos e externos;

V - da indústria extrativa de minerais metálicos, representados por complexos produtivos para o aproveitamento de recursos minerais da região;

VI - da indústria de transformação, compreendendo os seguintes grupos:

a) têxtil, artigos do vestuário, couros e peles, calçados de couro e de plástico e seus componentes;

b) produtos farmacêuticos, considerados os farmoquímicos e medicamentos para uso humano;

c) fabricação de máquinas e equipamentos (exclusive armas, munições e equipamentos bélicos), considerados os de uso geral, para a fabricação de máquinas-ferramenta e fabricação de outras máquinas e equipamentos de uso específico;

d) minerais não-metálicos, metalurgia, siderurgia e mecânico;

e) químicos (exclusive de explosivos) e petroquímicos, materiais plásticos, inclusive produção de petróleo e seus derivados;

f) de celulose e papel, desde que integrados a projetos de reflorestamento; de pastas de papel e papelão;

g) material de transporte;

h) madeira, móveis e artefatos de madeira; e

i) alimentos e bebidas;

VII - da eletro-eletrônica, mecatrônica, informática, biotecnologia, veículos, componentes e autopeças; e

VIII - da indústria de componentes (microeletrônica). (BRASIL, 2002).

A MP nº 2.199-14/01, art. 1º, inciso III, estabelece que o prazo de fruição do benefício fiscal se estende por dez anos, contados a partir do início de sua utilização. (BRASIL, 2001b).

Tendo sido apresentadas as principais normas que regem a apuração do IRPJ e da CSLL na tributação pelo lucro real, no próximo item são destacadas os dispositivos da legislação que tratam da apuração desses mesmos tributos com base no lucro presumido.

## 2.5 A TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

O lucro presumido é uma das sistemáticas para determinação do IRPJ e da CSLL pelas pessoas jurídicas. Trata-se de regime que se caracteriza pela utilização de coeficientes definidos em lei, diferenciados pelo tipo de atividade exercida pela empresa, que são aplicados sobre a receita bruta para determinação das bases de cálculo desses dois tributos.

Na sequência são apresentados os aspectos gerais deste regime de tributação, como também as regras tributárias específicas para determinação do IRPJ e da CSLL devidos pelos contribuintes que adotarem essa sistemática.

### 2.5.1 Aspectos Gerais

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, nos seus artigos 516 a 528 contém as normas tributárias que tratam da tributação pelo lucro presumido no que se refere ao IRPJ. Já em relação a CSLL, a consolidação das regras tributárias consta da IN RFB nº 1.700/17.

Conforme estabelece o art. 516, §1º e § 4º do RIR/99, a utilização do lucro presumido como forma de tributação é sempre uma opção para a pessoa jurídica, exercida pelo pagamento da primeira ou única quota do IRPJ devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário e irretroatável para o restante do ano-calendário. (BRASIL, 1999).

No entanto, a opção pelo lucro presumido é vedada àquelas pessoas jurídicas que estão obrigadas a utilizar o lucro real. Não podem optar pelo lucro presumido, por estarem obrigadas ao lucro real, pessoas jurídicas que se enquadrem numa das hipóteses elencadas no art. 246 do RIR/99, com as alterações decorrentes da Lei nº

12.814/13 e da Lei nº 12.715/12 e que já foram elencadas no item 2.4.2 deste estudo.

Na tributação pelo lucro presumido o período de apuração do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 220 do RIR/99, é trimestral, encerrando-se em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. (BRASIL, 1999).

### **2.5.2 O IRPJ na Tributação pelo Lucro Presumido**

No lucro presumido, a base de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 518 do RIR/99, corresponde a aplicação de percentuais, fixados em lei e de acordo com a atividade exercida pela empresa, sobre a receita bruta auferida em cada período de apuração. A esse resultado são adicionados integralmente os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos de aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela definição de receita bruta, conforme estabelece o art. 521 do RIR/99. (BRASIL, 1999).

Os percentuais de presunção a serem aplicados sobre a receita bruta são elencados no artigo 519 do RIR/99:

- a) 1,6% sobre a receita proveniente da revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- b) 8% sobre a receita proveniente de vendas de mercadorias (exceto revenda de combustíveis para consumo), do transporte de cargas e de serviços hospitalares, bem como de outras atividades para as quais não esteja previsto percentual específico;
- c) 16% sobre a receita proveniente da prestação de serviço de transporte (exceto de cargas) e, dos prestadores de serviço com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, ressaltando que isso não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas;
- d) 32% sobre a receita proveniente das atividades de prestação de serviços em geral (exceto a de serviços hospitalares), intermediação de negócios,

administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza. (BRASIL, 1999).

No caso de a pessoa jurídica exercer diversas atividades será aplicado o percentual correspondente a receita bruta decorrente de cada uma das atividades.

A receita bruta sobre a qual são aplicados esses percentuais, de acordo com o art. 26 da IN RFB nº 1.700/17, compreende:

- a) o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- b) o preço da prestação de serviços em geral;
- c) o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- d) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos itens anteriores. (BRASIL, 2017).

Ainda no que se refere a receita bruta, o art. 215 da IN RFB nº 1.700/17, autoriza que sejam deduzidas as devoluções e vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, como é o caso do IPI e do ICMS por Substituição Tributária. (BRASIL, 2017).

Para apuração do IRPJ devido, a base de cálculo do período de apuração deve ser multiplicada pela alíquota de 15%, conforme dispõem o artigo 541 do RIR/99. Ainda, ao montante que exceder o resultado da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do período de apuração, deve ser aplicado o percentual de 10% a título de adicional do IRPJ, conforme estabelece o artigo 542 do RIR/99:

A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento. (BRASIL, 1999).

Tendo concluído a apresentação das normas tributárias relacionadas à apuração do IRPJ na tributação pelo lucro presumido, no próximo item são analisadas as regras aplicáveis a CSLL.

### 2.5.3 A CSLL na Tributação pelo Lucro Presumido

A opção do contribuinte pela sistemática do lucro presumido para apuração do IRPJ implica na utilização da mesma sistemática para fins da CSLL. Desta forma, o período de apuração da CSLL na tributação pelo lucro presumido também é trimestral com encerramentos em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. (BRASIL, 2017).

Para determinar a base de cálculo da CSLL, a receita bruta é multiplicada por coeficientes de presunção estabelecidos pelo art. 215 da IN RFB nº 1.700/17. A exemplo do IRPJ, a esse resultado são adicionados integralmente os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos em operações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela definição de receita bruta. (BRASIL, 2017).

A definição da receita bruta que deve ser considerada para determinação da base de cálculo da CSLL é a mesma utilizada para fins do IRPJ, já exposta no item 2.5.2 deste estudo.

O artigo. 34 da IN RFB nº 1.700/17, estabelece os coeficientes de presunção que devem ser aplicados a receita bruta:

- a) 12% nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;
- b) 32% para as atividades de prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte;
- c) 32% para as atividades de intermediação de negócios;
- d) 32% para as atividades de administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- e) 32% para as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- f) 32% para as atividades de prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (BRASIL, 2017).

Para apuração da CSLL devida pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, devem ser multiplicadas pela base de cálculo as alíquotas de que trata o art. 30 da IN RFB nº 1.700/17:

- I - 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 20% (vinte por cento), nos casos de:
  - a) pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização;
  - b) bancos de qualquer espécie e agências de fomento;
  - c) distribuidoras de valores mobiliários;
  - d) corretoras de câmbio e de valores mobiliários;
  - e) sociedades de crédito, financiamento e investimentos;
  - f) sociedades de crédito imobiliário;
  - g) administradoras de cartões de crédito;
  - h) sociedades de arrendamento mercantil; e
  - i) associações de poupança e empréstimo;
- II - 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1º de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 17% (dezessete por cento), no caso de cooperativas de crédito; e
- III - 9% (nove por cento), no caso de:
  - a) administradoras de mercado de balcão organizado;
  - b) bolsas de valores e de mercadorias e futuros;
  - c) entidades de liquidação e compensação;
  - d) empresas de fomento comercial ou factoring; e
  - e) demais pessoas jurídicas. (BRASIL, 2017).

Desta forma, a CSLL devida, para os contribuintes que não se enquadram nas exceções estabelecidas nos incisos I e II do art. 30 da IN RFB nº 1.700/17, é obtida pela aplicação da alíquota de 9% sobre a base de cálculo trimestral. (BRASIL, 2017).

Concluída a análise das normas tributárias aplicáveis para fins de apuração da CSLL devida por contribuinte tributado pelo lucro presumido, o próximo item do estudo trata da apuração do PIS e da COFINS.

## 2.6 PIS E COFINS

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída pela LC nº 70, de 30/12/1991 e o Programa de Integração Social – PIS foi criado pela LC nº 08, de 07/09/1970.

Atualmente, coexistem duas sistemáticas totalmente distintas para apuração do PIS e da COFINS pelos contribuintes sujeitos a esses tributos: a sistemática cumulativa e a sistemática não cumulativa de apuração. Aspectos da legislação que regem as duas sistemáticas de apuração são apresentados neste item do estudo.

## 2.6.1 A Sistemática Cumulativa de Apuração

De maneira geral, a sistemática cumulativa de apuração do PIS e da COFINS se caracteriza pela incidência dos tributos a cada nova etapa de comercialização, não sendo admitida a dedução dos montantes de PIS e COFINS incidentes nas etapas anteriores. Na sequência, são apresentados os contribuintes sujeitos à incidência cumulativa do PIS e da COFINS.

### 2.6.1.1 Aspectos Gerais

Como regra geral, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real sujeitam-se a incidência não cumulativa e as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado sujeitam-se a incidência cumulativa.

Mas, essa regra geral apresenta diversas exceções. Assim, sujeitam-se a sistemática cumulativa de apuração, independentemente da forma de tributação, as seguintes pessoas jurídicas (Brasil, art. 8º da Lei nº 10.637/02 e Brasil, art. 10 da Lei nº 10.833/03):

- a) instituições financeiras, seguradoras e sociedades corretoras, empresas de *leasing*, cooperativas de créditos, entidades de previdência privada e as distribuidoras de títulos e valores imobiliários;
- b) pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros;
- c) operadoras de planos de assistência e saúde;
- d) empresas particulares que explorem serviços de vigilância e transporte de valores;
- e) órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais;
- f) sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e de consumo;
- g) pessoas optantes pelo SIMPLES;
- h) pessoas jurídicas imunes de impostos.

Também se sujeitam à sistemática cumulativa as receitas a seguir elencadas (Brasil, artigo 8º da Lei nº 10.637/02 e Brasil, artigo 10 da Lei nº 10.833/03), ainda que auferidas por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real:

- a) sujeitas à substituição tributária do PIS e da COFINS;
- b) receitas decorrentes das operações de vendas de veículos usados, auferidas por pessoas jurídicas que tenham tal atividade como objeto social declarado em seus atos constitutivos;
- c) receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações;
- d) receitas decorrentes da prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora de sons e imagens e da venda de jornais e periódicos;
- e) receitas sujeitas ao regime especial de tributação previsto para as pessoas jurídicas integrantes do Mercado Atacadista de Energia Elétrica;
- f) receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003;
- g) receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- h) receitas decorrentes do serviço prestado por hospital, pronto-socorro, banco de sangue, clínica médica, odontologia, de fisioterapia e fonoaudióloga, laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, de diálise, raios X, radiodiagnósticos e quimioterapia;
- i) receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamentais e médios e de educação superior;
- j) receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas por lojas francas a passageiros de viagens internacionais saindo do País, em cheque-viagem ou moeda estrangeira conversível;
- k) receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo de passageiros efetuados por empresas regulares de linhas aéreas domésticas e por empresas de táxi aéreo;
- l) receitas auferidas por pessoas jurídicas decorrentes da edição de períodos e de informações neles contidas, relativas aos assinantes de serviços públicos de telefonia;

- m) receitas decorrentes da prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola;
- n) receitas decorrentes da prestação de serviços das empresas de *call center*, *telemarketing*, tele cobrança e tele atendimentos em geral;
- o) receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou sub-empreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015;
- p) receitas auferidas por parques temáticos e as decorrentes da hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo;
- q) receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT);
- r) receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;
- s) receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo;
- t) receitas auferidas por empresas de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de softwares e de páginas eletrônicas;
- u) receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita.

Portanto, além das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado, também estão sujeitas a incidência cumulativa do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que se enquadrem em alguma das situações apontadas neste item do estudo.

#### 2.6.1.2 A Apuração do PIS e da COFINS

Na sistemática cumulativa de apuração a base de cálculo do PIS e da COFINS é a receita bruta, conforme definido pelos art. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu

faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (BRASIL, 1998).

A Lei nº 12.973/14, ao dar nova redação ao art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, define receita bruta da seguinte forma:

A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (BRASIL, 2014).

O art. 12, §4º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação dada pela Lei nº 12.973/14, estabelece que tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, como é o caso do IPI e do ICMS por Substituição Tributária, não são computados na determinação da receita bruta. Conseqüentemente, o IPI e o ICMS por Substituição Tributária não compõem as bases de cálculo do PIS e da COFINS. (BRASIL,2014).

Ainda, de acordo com o art. 3º, §2º, da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pela Lei nº 12.973/14, para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS excluem-se da receita bruta as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. (BRASIL, 2014).

Também não se incluem na base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas isentas dessas contribuições. De acordo com o art. 14 da MP nº 2.158-35/01 são isentas as receitas:

**I** - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista; **II** - da exportação de mercadorias para o exterior; **III** - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; **IV** - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível, observado o disposto no § 3º; **V** - do transporte internacional de cargas ou passageiro; **VI** - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB), instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997; **VII** - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da

Lei nº 9.432, de 1997; **VIII** - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e **IX** - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. (BRASIL, 2001a).

Para determinação dos montantes devidos mensalmente a título de PIS e de COFINS, as bases de cálculo devem ser multiplicadas pelas seguintes alíquotas (art. 51 do Decreto nº 4.524/02):

- a) 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS; e
- b) 3% (três por cento) para a COFINS. (BRASIL, 2002b).

Analisados dispositivos legais que tratam da apuração do PIS e da COFINS na sistemática cumulativa, na sequência são apresentados os normativos que tratam da incidência não cumulativa dessas contribuições.

### **2.6.2 A Sistemática Não Cumulativa de Apuração**

A incidência não cumulativa, nas palavras de Paulsen e Melo (2004), se caracteriza pela compensação do valor devido em cada operação com o montante do mesmo tributo incidente em operações anteriores.

Peres et al. (2005, p. 140) explicam que:

A não-cumulatividade é o princípio constitucional que tem por objetivo garantir ao contribuinte o direito de compensar o montante pago a título de impostos e contribuições relativo às operações anteriores e, por fonte, a ciência econômica, sendo vedado à lei ordinária alterá-lo, sem permissão da própria Constituição Federal.

Assim, ao contrário da sistemática cumulativa, na incidência não cumulativa, em cada nova etapa do ciclo de produção e comercialização, do PIS e da COFINS incidentes sobre as vendas são descontados valores já pagos em etapas anteriores.

#### **2.6.2.1 Aspectos Gerais**

Na prática, o regime não cumulativo se caracteriza pela utilização de débitos e créditos, onde os débitos correspondem aos valores apurados em função da

ocorrência do fato gerador do tributo e os créditos correspondem ao montante incidente em etapas anteriores, sendo deduzidos dos débitos para apuração do saldo do período de apuração.

No que se refere ao PIS, a incidência não cumulativa foi introduzida pela Lei nº 10.637/02, com vigência a partir de 01/12/2012. Já a sistemática não cumulativa da COFINS foi instituída pela Lei nº 10.833/03, com vigência a partir de 01/02/2014.

Conforme já destacado no item 2.6.1.1, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real sujeitam-se à sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, salvo quando se enquadrem numa das exceções estabelecidas pela legislação.

#### 2.6.2.2 Apuração dos Débitos Mensais

A base de cálculo mensal do PIS e da COFINS na incidência não cumulativa, conforme o art. 1º, § 1º e 2º, da Lei nº 10.637/02 e o art. 1º, § 1º e 2º, da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pelos artigos 54 e 55 da Lei nº 12.973/14, é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, assim entendida a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

De acordo com o art. 12, § 4º e 5º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/14, na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, ou seja, não se incluem o IPI e o ICMS por Substituição Tributária. (BRASIL. 2014).

Para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS na incidência não cumulativa, não precisam ser computadas (Lei nº 10.637/02, art 1º, §3º e Lei nº 10.833/03. art. 1º, § 3º, com a redação dada pelos artigos 54 e 55 da Lei nº 12.973/14):

- a) as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência das Contribuições ou sujeitas à alíquota zero;
- b) as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404/76, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

- c) as receitas auferidas pela pessoa jurídica na revenda de mercadorias em relação às quais as Contribuições sejam exigidas da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- d) as vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos;
- e) a reversão de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas;
- f) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- g) os lucros e dividendos derivados de participações societárias que tenham sido computados como receita;
- h) as parcelas decorrentes da transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar (LC) nº 87, de 13 de setembro de 1996;
- i) as receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa, constantes do artigo 8º da Lei nº 10.637/02 e artigo 10 da Lei nº 10.833/03;
- j) as receitas financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76, referentes a receitas excluídas da base de cálculo das Contribuições;
- k) os ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;
- l) as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;
- m) as receitas reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;
- n) o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77;
- o) o prêmio na emissão de debêntures.
- p) as receitas com venda de sucatas para empresas tributadas pelo lucro real. (BRASIL, 2014).

Em relação às receitas isentas ou não alcançadas pela incidência das Contribuições, os artigos 5º da Lei nº 10.637/02 e 6º da Lei nº 10.833/03, com as alterações do art. 37 da Lei nº 10.865/04, estabelecem que não compõem as bases de cálculo do PIS e da COFINS as receitas:

- a) relativas à exportação de mercadorias para o exterior;
- b) de serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- c) de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;
- d) do transporte internacional de cargas ou passageiros;
- e) de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior por embarcações registradas no REB;
- f) auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conservação e reparo de embarcações registradas no REB;
- g) com a venda de materiais e prestação de serviços a Itaipu Binacional;
- h) decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus, para emprego em processo de industrialização por estabelecimento industriais ali instalados;
- i) da revenda de produtos sujeitos à substituição tributária; e
- j) da revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica das contribuições.

Para apuração dos débitos mensais, conforme o art. 2º da Lei nº 10.637/02 (Brasil, 2002) e o art. 2º da Lei nº 10.833/03 (Brasil, 2003), as bases de cálculo devem ser multiplicadas pela alíquota de 1,65% para determinação do PIS e de 7,60% para apuração da COFINS.

Entretanto, em relação às receitas financeiras, o Decreto nº 8.426/15 estabelece que as alíquotas aplicáveis para apuração dos débitos de PIS e de COFINS são de 0,65% e 4%, respectivamente. (BRASIL, 2015).

### 2.6.2.3 Apuração dos Créditos Mensais

Na sistemática não cumulativa de apuração, o contribuinte faz jus a créditos de PIS e de COFINS. De acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637/02 (Brasil, 2002) e o art. 3º da Lei nº 10.833/02 (Brasil, 2002), com as alterações introduzidas pelos artigos 54 e 55 da Lei nº 12.973/14 (Brasil, 2014), a base de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS resulta da soma das seguintes parcelas:

- a) aquisições de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos à incidência monofásica e a substituição tributária;
- b) aquisições de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços;
- c) despesas e custos incorridos no mês:
  - com energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
  - com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
  - com contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica;
  - com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e na prestação de serviços, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
  - com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.
- d) encargos mensais de depreciação e amortização de:
  - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, adquiridos após 1º de maio de 2004, exceto em relação a bens objeto de arrendamento mercantil;
  - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, adquiridos após 1º de maio de 2004.

- bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.
- e) bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na sistemática da não cumulatividade.

Para a apuração do valor dos créditos mensais do PIS e da COFINS, as bases de cálculo devem ser multiplicadas pelas alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, conforme determinam o art. 3º da Lei nº 10.637/02 (Brasil, 2002) e o art. 3º da Lei nº 10.833/03 (Brasil, 2003).

#### 2.6.2.4 Apuração dos SalDOS Mensais

Após a determinação dos débitos e dos créditos, esses valores são confrontados e são apurados os saldos mensais de PIS e de COFINS. Caso o saldo mensal apurado seja devedor, deve ser recolhido até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, sendo que se o dia do vencimento não for dia útil, considerar-se-á antecipado o prazo para o primeiro dia útil que o anteceder (art. 10 da Lei nº 10.637/02 e art. 11 da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 11.933/09).

Se do confronto entre débitos e créditos resultar saldos credores de PIS e de COFINS, tais saldos são transportados para o próximo período de apuração. A legislação tributária também estabelece condições para que esses saldos credores sejam objeto de pedidos de ressarcimento ou de compensação com outros tributos federais.

Tendo detalhado os aspectos ligados a apuração do PIS e da COFINS, no próximo item são apresentados aspectos relevantes para este estudo relativamente a legislação que trata do ICMS.

## 2.7 O ICMS

O ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal conforme estabelece o art. 155, inciso II, da Constituição Federal. Trata-se de tributo não-cumulativo na medida em que, nas diferentes operações do ciclo da produção

ou da circulação das mercadorias e serviços, deduz-se o montante já pago na operação anterior. (BRASIL, 1988).

Neste item do estudo são apresentados aspectos específicos da legislação de regência do ICMS relacionados com as operações tratadas na parte prática do trabalho.

### **2.7.1 O ICMS em Operações Interestaduais**

Em conformidade com o art. 2º da LC nº 87/96, dentre outras hipóteses, sujeitam-se à incidência do ICMS as operações relativas à circulação de mercadorias. Em relação à circulação de mercadorias, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS, de acordo com o art. 12 da LC nº 87/96, quando da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte. (BRASIL, 1996).

Contribuinte, por sua vez, é definido no art. 4º da LC nº 87/96 como sendo qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias. (BRASIL, 1996).

Portanto, nas saídas de mercadorias de estabelecimentos comerciais ou industriais, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS. Ainda que as mercadorias se destinem a outros estabelecimentos do mesmo contribuinte, o art. 12 da LC nº 87/96 estabelece que igualmente ocorre o fato gerador do ICMS. (BRASIL, 1996).

Assim, operações interestaduais de circulação de mercadorias, mesmo que entre unidades (matriz e filiais) de uma mesma empresa, sujeitam-se à incidência do ICMS.

### **2.7.2 O ICMS em Operações Interestaduais entre Estabelecimentos da Mesma Empresa**

Considerando que a parte prática do estudo trata de operações interestaduais de circulação de mercadorias em que as saídas são de estabelecimento sediado no Estado do Rio Grande do Sul, a legislação vigente neste Estado foi considerada para a elaboração deste item.

A apuração dos débitos do ICMS se dá mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo relativa às operações e prestações realizadas. No caso de

operações de saídas de mercadorias, a base de cálculo do ICMS, de acordo com o art. 13, inciso I, da LC nº 87/96, é o valor da operação. (BRASIL, 1996).

Integram a base de cálculo do tributo, o próprio ICMS, o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias cobradas ou recebidas pelo vendedor, os descontos incondicionais e o frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, de acordo com o § 1º do art. 13 da LC nº 87/96. (BRASIL, 1996).

Por outro lado, conforme o § 2º do art. 13 da LC nº 87/96, não integra a base de cálculo do ICMS o montante do IPI, nos casos em que a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos. (BRASIL, 1996).

Em se tratando de operações interestaduais envolvendo estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o § 4º do art. 13 da LC nº 87/96 estabelece que a base de cálculo do ICMS é:

- a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- b) o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
- c) tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente. (BRASIL, 1996).

No que tange às operações interestaduais de circulação de mercadorias, no Estado do Rio Grande do Sul as alíquotas estabelecidas pelo artigo 26 do RICMS/RS são as seguintes:

- a) 12% (doze por cento), quando o destinatário estiver localizado nos Estados de MG, PR, RJ, SC e SP;
- b) 7% (sete por cento), quando o destinatário estiver localizado nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do ES. (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

Assim, nas operações de circulação de mercadorias destinadas ao Estado da Paraíba por contribuinte do ICMS estabelecido no Estado do Rio Grande do Sul, os débitos de ICMS são apurados mediante a aplicação da alíquota de 7% sobre a

base de cálculo, independentemente de se tratar de vendas para outra pessoa jurídica ou de transferência para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

### **2.7.3 Créditos de ICMS No Estado da Paraíba**

Considerando as operações objeto da parte prática do estudo, é relevante apresentar as regras aplicáveis para apuração dos créditos de ICMS no Estado da Paraíba.

Como regra geral, o art. 72 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto Estadual nº 18.930/97, autoriza o sujeito passivo a creditar-se do ICMS destacado em documento fiscal relativamente à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive as destinadas ao uso ou consumo e ao ativo imobilizado, bem como a energia elétrica e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observadas as devidas particularidades. (PARAÍBA, 1997).

Ainda o art. 72 do RICMS/PB estabelece que:

- a) em relação às mercadorias destinados ao uso ou consumo, o crédito de ICMS somente será permitido para entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;
- b) somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:
  - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
  - quando consumida no processo de industrialização;
  - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
  - a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses;
- c) somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:
  - ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
  - quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e
  - a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses;

- d) O imposto incidente sobre o frete será creditado:
- pelo destinatário, quando a operação de origem for FOB e o transportador for contratado por ele;
  - pelo remetente, quando a operação de circulação for CIF, o transportador for contratado por ele e a respectiva base de cálculo incluir o preço do serviço, desde que este esteja destacado no corpo da nota fiscal;
- e) ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária de operações anteriores e ao correspondente às entradas de mercadorias cujo imposto tenha sido retido pelo remetente, sempre que:
- o contribuinte receber mercadoria não incluída no regime de substituição tributária, mas que, por qualquer circunstância, tiver sofrido cobrança antecipada do imposto;
  - não sendo o adquirente considerado contribuinte substituído, receber, com imposto pago por antecipação, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;
- f) ao ICMS destacado e ao retido, quando o estabelecimento industrial receber mercadoria sujeita a substituição tributária para utilização em processo industrial de produto cuja saída seja tributada;
- g) às mercadorias recebidas com substituição tributária, por estabelecimento industrial. (PARAÍBA, 1997).

Em relação aos créditos decorrentes de entradas de mercadorias destinadas ao ativo permanente, nos termos do art. 78 do RICMS/PB, aplicam-se as seguintes regras:

- a) a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;
- b) em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;
- c) para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado mensalmente será o obtido multiplicando-se o valor total do

respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

- d) o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;
- e) na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contado da data de sua aquisição, o crédito de que trata este artigo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio, somente poderá ser aproveitado mensalmente pelo novo destinatário dos bens localizado neste Estado, através da emissão de Nota Fiscal Modelo.
- f) ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (PARAÍBA, 1997).

Desta forma, em operações interestaduais envolvendo mercadorias utilizadas no processo produtivo por contribuinte do Estado da Paraíba é autorizado o crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais relativos às operações, independentemente de se tratar de aquisição ou de transferência por outro estabelecimento do mesmo contribuinte sediado em outro Estado da Federação.

#### **2.7.4 Incentivo Fiscal do ICMS no Estado da Paraíba**

Mais uma vez, considerando que a apuração do ICMS nas operações examinadas na parte prática do trabalho é impactada por benefício fiscal instituído pelo Estado da Paraíba, na sequência são apresentadas as principais normas que tratam desse incentivo.

A Lei Estadual nº 4.856/86 criou o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN) tendo como objetivo principal a expansão de mercado, desenvolvimento tecnológico, geração de empregos e, principalmente, o desenvolvimento industrial do Estado da Paraíba. (PARAÍBA, 1986).

O Decreto Estadual nº 17.252/94, ao regulamentar o FAIN, em seu art. 1º reforça que o Fundo tem por finalidade a concessão de estímulos financeiros à implantação, à realocização, à revitalização e à ampliação de empreendimentos industriais e turísticos que sejam declarados de relevante interesse para o desenvolvimento do Estado da Paraíba. (PARAÍBA, 1994a).

O Decreto Estadual nº 17.252/94, além de especificar os estímulos financeiros que podem ser concedidos, estabelece as condições e requisitos que precisam ser atendidos pelas empresas que pretendem fruir do benefício. Ainda, em seu art. 36, estabelece que, aos empreendimentos novos, implantados a partir de 1º de junho de 1996, por autorização expressa do Governador do Estado, podem ser concedidos os mesmos benefícios de ordem, financeira, creditícia e locativa, que estejam sendo oferecidos por outros Estados brasileiros. (PARAÍBA, 1994a).

Com base nesta autorização legal, o Estado da Paraíba concedeu benefícios fiscais permitindo aos contribuintes habilitados a utilização de créditos presumidos de ICMS. Para esses contribuintes, o art. 1º da Lei Estadual nº 10.608/05 condicionou a fruição do benefício fiscal a concessão de regime especial de tributação (RET). (PARAÍBA, 2005).

Por sua vez, o art. 788 do RICMS/PB estabelece que, a pedido da interessada, pode ser concedido o RET, desde que seja firmado entre as partes um Termo de Acordo de Regime Especial de Tributação (TARE). (PARAÍBA, 1997).

No caso específico da empresa objeto da parte prática do estudo, o TARE firmado foi ratificado pelo Lei nº 10.608/15 e posteriormente convalidado pelo TARE nº 2016.000206. (PARAÍBA, 2015).

De acordo com o TARE, a empresa faz jus a crédito presumido de ICMS de forma que, a cada período de apuração do imposto, o ICMS a recolher represente apenas 1% (um por cento) do valor das saídas decorrentes da venda de produtos objeto do benefício fiscal.

Para quantificação do crédito presumido, os procedimentos adotados em cada período de apuração do ICMS são os seguintes:

- a) Identificação e quantificação das vendas de produtos industrializados pelo estabelecimento e beneficiados pelo RET (produtos incentivados), descontados as devoluções de vendas relativamente a estas operações;

- b) Aplicação do percentual de 1% sobre o montante das vendas referenciadas no item anterior, ajustadas pelas devoluções;
- c) Apuração dos débitos de ICMS relativamente às vendas dos produtos incentivados e dos créditos de ICMS relativos ao processo de industrialização desses mesmos produtos;
- d) Comparação entre os débitos e créditos de ICMS a que se refere o item anterior, apurando o saldo do ICMS a pagar. O valor correspondente a diferença entre o saldo de ICMS a pagar e o resultado a que se refere o item “b”, corresponde ao crédito presumido do ICMS.

Com a utilização dessa sistemática, em relação aos produtos incentivados, o valor do ICMS a pagar pela empresa beneficiada corresponde a 1% do valor total das vendas desses produtos.

Ainda, o TARE estabelece que para fazer jus ao benefício fiscal, além de estar em situação regular junto ao Fisco Estadual da Paraíba e desenvolver atividades industriais no Estado, a empresa deveria:

- a) Implantar, no prazo de doze meses, unidade industrial com investimento de doze milhões de reais e com capacidade instalada de 200 toneladas por mês;
- b) Apresentar faturamento anual de vinte milhões de reais;
- c) Gerar cento e vinte novos empregos diretos com residentes na Paraíba.

Assim, atendidos os requisitos estabelecidos, a empresa objeto da parte prática deste estudo, está autorizada, até o final do ano-calendário 2021, a usufruir de benefício fiscal no Estado da Paraíba, consistente na redução do ICMS incidente sobre as vendas dos produtos incentivados a um por cento do montante dessas vendas, mediante a utilização de créditos presumidos.

Com a apresentação do benefício fiscal, conclui-se o referencial teórico do estudo. No próximo capítulo é descrita a metodologia utilizada para a realização do trabalho.

### 3 METODOLOGIA

Nesse capítulo é apresentada a metodologia utilizada na execução deste estudo, classificando a pesquisa em relação a diferentes critérios, descrevendo a forma de coleta, tratamento e análise dos dados e destacando as limitações do método utilizado.

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com Silva e Menezes (2001), as pesquisas podem ser classificadas quanto à natureza, à forma de abordagem do problema, aos objetivos e aos procedimentos técnicos utilizados.

De forma semelhante, Prodanov e Freitas (2013) asseveram que as pesquisas podem ser classificadas levando em consideração a sua natureza, a forma de abordagem do problema de pesquisa, os objetivos propostos e os procedimentos utilizados na sua realização.

Tomando-se como base os critérios de classificação propostos pelos autores, na sequência, a pesquisa realizada foi classificada em relação a cada um deles.

##### 3.1.1 Quanto à Natureza

Quanto à natureza, Prodanov e Freitas (2013, p. 51) dividem as pesquisas em duas categorias:

- a) pesquisa básica: objetiva gerar conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência sem aplicação prática prevista. Envolve verdades e interesse universais;
- b) pesquisa aplicada: objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais

Diante da diferenciação entre as duas espécies de pesquisas apontada pelos autores, quanto à sua natureza o estudo realizado é enquadrado como sendo uma pesquisa aplicada, pois tem por objetivo resolver um problema específico, qual seja, a identificação das consequências tributárias de uma reestruturação societária, com a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa.

### 3.1.2 Quantos aos Objetivos

Levando em conta os seus objetivos, Prodanov e Freitas (2013) classificam as pesquisas em exploratórias, descritivas e explicativas. Prodanov e Freitas (2013) ainda caracterizam as pesquisas descritivas como sendo aquelas em que o pesquisador se limita a levantar, registrar, observar e analisar os fatos, sem qualquer intervenção ou interferência.

Também em relação as pesquisas descritivas, Andrade (2010, p. 112) afirma que:

Uma das características da pesquisa descritiva é a técnica padronizada da coleta de dados, realizada principalmente através de questionários e da observação sistemática, sendo que o autor da pesquisa apenas observa e interpreta os dados, sem qualquer tipo de manipulação.

Já as pesquisas explicativas, segundo Gil (2010), são aquelas que tem o objetivo de explicar o porquê de as coisas terem ocorrido, sendo realizadas com o intuito de entender o que contribuiu para que determinados fenômenos fossem observados.

Andrade (2010, p. 112) define a pesquisa exploratória como sendo a que tem o intuito de “facilitar a delimitação de um tema de trabalho, definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa ou descobrir novo tipo de enfoque para o trabalho que se tem em mente”.

Em relação à pesquisa exploratória, Gil (2010) explica que a mesma tem o objetivo de tornar os assuntos pesquisados mais familiares, tornando-os mais claros.

Considerando a diferenciação estabelecida pelos autores citados, quanto aos seus objetivos, esta pesquisa é classificada como descritiva, na medida em que a partir dos dados coletados, foi feita a apuração da carga tributária associada as duas situações distintas avaliadas, sendo os resultados obtidos objeto de comparação com o intuito de identificar a situação que apresentava o menor ônus fiscal.

### 3.1.3 Quanto a Forma de Abordagem do Problema de Pesquisa

Em relação a forma de abordagem do problema de pesquisa, Prodanov e Freitas (2013), classificam as pesquisas em qualitativas ou quantitativas. As

pesquisas qualitativas são caracterizadas por Prodanov e Freitas (2013, p. 54) da seguinte forma:

A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Esta não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. Tal pesquisa é descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais da abordagem.

Prodanov e Freitas (2013) também explicam que as pesquisas quantitativas têm por objetivo quantificar as coisas, demonstrando em números as opiniões e observações coletadas, com o intuito da formulação de hipóteses a partir da aplicação de técnicas estatísticas.

Assim, quanto à forma de abordagem do problema de pesquisa, este estudo caracteriza-se como qualitativo, pois apesar da utilização de dados monetários e numéricos, não foram aplicados quaisquer métodos estatísticos, limitando-se a descrever os reflexos de uma eventual incorporação sobre a carga tributária das empresas envolvidas.

#### **3.1.4 Quanto aos Procedimentos Técnicos**

No que se refere aos procedimentos técnicos utilizados para a realização do estudo, a pesquisa foi classificada como sendo documental e um estudo de caso.

Foi classificada como pesquisa documental em função da utilização de dados privados, coletados em consulta à escrituração contábil e fiscal das empresas Alfa e Beta. De acordo com Vergara (2014, p. 43), essa é uma característica da pesquisa documental:

Investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, videoteipe, dispositivos de armazenagem por meios ópticos, magnéticos e eletrônicos em geral, diários, cartas pessoais entre outros.

No que se tange aos estudos de caso, Prodanov e Freitas (2013) destacam que a principal característica desse tipo de pesquisa é limitar-se a um ou poucos casos, analisando-os em profundidade. Foi o que ocorreu no estudo realizado, tendo sido analisados aspectos tributários de somente duas empresas, com a

profundidade necessária para identificar se a incorporação de uma delas pela outra traria redução de carga tributária. Trata-se, portanto, de um estudo de caso.

Tendo sido classificada a pesquisa realizada em função de diferentes critérios, a seguir é apresentada a forma com que os dados utilizados na parte prática do estudo foram coletados.

### 3.2 COLETA DE DADOS

De acordo com Vergara (2009, p. 51), “Na coleta de dados o leitor deve ser informado como se pretende obter os dados de que precisa para responder ao problema de pesquisa”.

No presente estudo, os dados coletados referem-se ao ano-calendário 2017 e foram obtidos a partir de consulta à escrituração contábil e fiscal das empresas Alfa e Beta. Inicialmente, cabe destacar que os nomes – Alfa e Beta – atribuídos as empresas são fictícios e que aos valores monetários coletados foi aplicado fator de conhecimento exclusivo da autora do estudo, de forma a preservá-las e assegurar a privacidade necessária. Também deve-se salientar que foram tomadas as devidas precauções para aplicação desse fator de forma consistente, sem distorcer os dados coletados.

Dentre os dados coletados, necessários para apuração dos diversos tributos considerados na análise, destacam-se:

- a) As receitas auferidas pelas duas empresas;
- b) Os resultados contábeis apurados e os ajustes ao lucro líquido estabelecidos pela legislação tributária para a tributação pelo Lucro Real;
- c) Os benefícios fiscais na esfera do ICMS e do IRPJ que a empresa Beta faz jus;
- d) Os gastos que geram direito a créditos de PIS e de COFINS;
- e) As operações de compra e venda entre as duas empresas.

Explicitada a espécie de dados utilizados no estudo e a forma com que foram coletados, na sequência é destacada como se deu o processo de tratamento e análise desses dados.

### 3.3 TRATAMENTOS E ANÁLISE DOS DADOS

Sem a utilização de qualquer tratamento estatístico, os dados coletados foram utilizados para apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS, da COFINS e do benefício fiscal do ICMS na situação atual, em que Alfa e Beta, apesar de fazer parte do mesmo grupo econômico, são empresas distintas.

Após, ainda com base nos dados monetários coletados, foi simulada a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa e quantificados esses mesmos tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS).

Finalmente, foi estabelecido um comparativo entre as cargas tributárias associadas as duas situações sob análise com o objetivo de identificar se com a incorporação haveria redução ou aumento do ônus fiscal.

### 3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO UTILIZADO

A grande limitação da metodologia utilizada está relacionada à impossibilidade de extensão dos resultados obtidos a outras empresas ou situações. Ou seja, os resultados somente são válidos para a reestruturação societária avaliada (incorporação) e para as empresas Alfa e Beta, o que é característico de pesquisas aplicadas e estudos de caso.

Ainda que se possa aplicar a mesma metodologia a outros casos ou situações semelhantes a que foi avaliada, com as adequações e ajustes que se fizerem necessários, certamente os resultados obtidos neste estudo não podem ser generalizados, na medida em que se pode chegar a diagnósticos distintos em outras pesquisas similares a esta.

Tendo sido destacados os principais aspectos metodológicos do estudo realizado, no próximo capítulo é apresentada a parte prática do trabalho, com a apresentação e análise dos dados coletados.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo é apresentada a parte prática do estudo que consistiu na avaliação, sob o ângulo tributário, de duas situações distintas visando identificar a que resulta no menor ônus fiscal. Num primeiro momento, foram apurados o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS e o ICMS devidos por duas empresas distintas – empresa Alfa e empresa Beta – integrantes do mesmo grupo econômico.

A segunda situação consistiu na quantificação dos mesmos tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ICMS) considerando a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa. Conseqüentemente, após a incorporação, haveria uma única empresa com dois estabelecimentos (matriz e filial).

### 4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Para a realização da parte prática deste estudo foram utilizados dados de duas empresas distintas: uma delas é empresa industrial de médio porte, situada na região do Vale dos Sinos/RS, que tem por atividade principal a fabricação de bandas de rodagem para recapagem de pneus; e a outra também é uma empresa industrial de médio porte, localizada em Conde/PB, com a mesma atividade principal.

Afim de assegurar o sigilo dos dados fornecidos pelas empresas, os valores monetários coletados foram multiplicados por coeficiente conhecido apenas pela autora deste trabalho, tomando-se o cuidado de aplicar tal coeficiente de forma consistente, sem distorcer os dados obtidos. Além disso, a empresa localizada no Rio Grande do Sul foi denominada de empresa Alfa, enquanto a empresa localizada na Paraíba foi denominada de empresa Beta.

Atualmente, a empresa Alfa tem o controle da empresa Beta, tendo em vista que participa com 98% do capital social. Os demais sócios da empresa Beta e os sócios da empresa Alfa são as mesmas pessoas físicas.

Os dados utilizados neste estudo foram obtidos a partir de consulta à escrituração contábil e fiscal do ano-calendário 2017 de ambas empresas. Cabe ressaltar que, neste período, a empresa Alfa foi tributada pelo lucro presumido, enquanto a empresa Beta foi tributada pelo lucro real anual.

Na Tabela 1 é apresentada, relativamente ao ano-calendário 2017, a receita bruta da empresa Alfa, ou seja, a receita decorrente da venda de produtos

industrializados líquida das devoluções de vendas e também dos descontos incondicionais concedidos. Importante destacar que os produtos industrializados pela empresa Alfa (e também os industrializados pela empresa Beta) tem classificação fiscal 4012.90.90 com alíquota zero de IPI. Ainda na Tabela 1 são apresentados os valores correspondentes as receitas financeiras e aos ganhos de capital na alienação de bens do ativo imobilizado pela empresa Alfa.

Tabela 1 - Receita Bruta, Receitas Financeiras e Ganhos de Capital da Empresa Alfa

<b>Período de Apuração - Ano 2017</b>	<b>Receita Bruta da Industrialização</b>	<b>Receitas Financeiras</b>	<b>Ganho de Capital na Alienação de Bens do Imobilizado</b>
Janeiro	R\$ 3.402.832,37	R\$ 38.220,27	R\$ -
Fevereiro	R\$ 3.676.373,91	R\$ 25.003,12	R\$ -
Março	R\$ 4.851.517,75	R\$ 2.917,10	R\$ 77.539,00
Abril	R\$ 3.742.288,52	R\$ 11.293,79	R\$ -
Maiο	R\$ 4.587.164,07	R\$ 18.570,21	R\$ -
Junho	R\$ 4.930.962,72	R\$ 14.180,66	R\$ -
Julho	R\$ 4.035.930,45	R\$ 21.689,97	R\$ -
Agosto	R\$ 4.629.541,10	R\$ 28.651,01	R\$ 8.720,00
Setembro	R\$ 3.745.321,60	R\$ 14.978,56	R\$ 93.994,73
Outubro	R\$ 3.859.943,80	R\$ 6.831,90	R\$ 87.892,56
Novembro	R\$ 3.947.894,45	R\$ 5.302,21	R\$ 4.000,00
Dezembro	R\$ 2.868.811,99	R\$ 3.560,81	R\$ 61.102,71
<b>Total</b>	<b>R\$ 48.278.582,73</b>	<b>R\$ 191.199,61</b>	<b>R\$ 333.249,00</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração contábil da empresa Alfa.

Pode-se observar na Tabela 1 que a receita bruta decorrente da atividade principal da empresa Alfa (fabricação de bandas de rodagem para recapagens de pneus) totalizou, no ano de 2017, R\$ 48.278.582,73. Ainda em 2017, a empresa Alfa auferiu receitas financeiras no valor total de R\$ 191.199,61 e apresentou ganhos de capital na venda de imobilizado que totalizaram R\$ 333.249,00.

Também relativamente ano-calendário de 2017, foram coletados dados relativos a aquisições e despesas da empresa Alfa passíveis de gerar créditos de PIS e da COFINS, conforme apresentado na Tabela 2.

Importante salientar que, atualmente, em função da tributação pelo lucro presumido, a empresa Alfa está sujeita a sistemática cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, não tendo direito a utilização de créditos dessas Contribuições. Entretanto, após a incorporação da empresa Beta, a tributação será pelo lucro real,

com a conseqüente utilização do mecanismo de débitos e créditos de PIS e de COFINS típicos da incidência não-cumulativa.

Tabela 2 - Aquisições e Despesas Passíveis de Gerar Créditos de PIS e de COFINS para a Empresa Alfa

Período de Apuração - Ano 2017	Aquisição de Insumos para Industrialização	Aquisição de Serviços no Processo Produtivo	Energia Elétrica	Fretes s/ Compras e Vendas	Depreciação do Prédio e de Máquinas	Total Mensal
Janeiro	R\$ 1.877.797,63	R\$ 40.786,26	R\$ 113.950,42	R\$ 126.714,90	R\$ 47.947,06	R\$ 2.207.196,27
Fevereiro	R\$ 1.808.311,83	R\$ 61.293,00	R\$ 167.281,02	R\$ 118.481,37	R\$ 48.012,72	R\$ 2.203.379,94
Março	R\$ 1.710.897,63	R\$ 72.089,13	R\$ 202.622,20	R\$ 236.065,38	R\$ 48.012,72	R\$ 2.269.687,06
Abril	R\$ 1.278.208,68	R\$ 35.834,00	R\$ 183.231,30	R\$ 197.346,00	R\$ 48.179,39	R\$ 1.742.799,37
Maiο	R\$ 2.428.055,92	R\$ 56.765,50	R\$ 146.920,53	R\$ 288.142,68	R\$ 48.179,39	R\$ 2.968.064,02
Junho	R\$ 2.590.305,84	R\$ 45.947,62	R\$ 192.567,80	R\$ 198.686,66	R\$ 48.308,84	R\$ 3.075.816,76
Julho	R\$ 2.605.535,73	R\$ 51.426,15	R\$ 147.562,53	R\$ 229.272,21	R\$ 48.296,15	R\$ 3.082.092,77
Agosto	R\$ 2.076.106,76	R\$ 62.873,58	R\$ 179.067,18	R\$ 283.347,73	R\$ 48.507,18	R\$ 2.649.902,43
Setembro	R\$ 1.433.343,79	R\$ 73.241,04	R\$ 171.461,26	R\$ 249.694,94	R\$ 48.400,71	R\$ 1.976.141,74
Outubro	R\$ 2.074.765,33	R\$ 46.117,60	R\$ 141.841,25	R\$ 240.665,84	R\$ 46.843,93	R\$ 2.550.233,95
Novembro	R\$ 1.607.147,43	R\$ 26.840,00	R\$ 158.915,46	R\$ 297.871,14	R\$ 47.373,19	R\$ 2.138.147,22
Dezembro	R\$ 747.392,06	R\$ 28.750,00	R\$ 164.916,20	R\$ 181.754,11	R\$ 47.514,21	R\$ 1.170.326,58
<b>Total</b>	<b>R\$ 22.237.868,63</b>	<b>R\$ 601.963,88</b>	<b>R\$ 1.970.337,15</b>	<b>R\$ 2.648.042,96</b>	<b>R\$ 575.575,49</b>	<b>R\$ 28.033.788,11</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração fiscal e contábil da empresa Alfa

Analisando os dados da Tabela 2, pode-se observar que o montante de aquisições e despesas da empresa Alfa no ano-calendário 2017 em relação aos quais são permitidos créditos de PIS e de COFINS correspondem a R\$ 28.033.788,11.

Ainda em relação a empresa Alfa, foram coletados dados relativos ao resultado contábil do ano-calendário 2017, bem como identificadas parcelas passíveis de ajustes ao lucro líquido (adições e exclusões) na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL na tributação pelo lucro real. Considerando que a empresa Alfa é tributada pelo lucro presumido, não tem saldos de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas da CSLL para compensar.

Tabela 3 – Resultado Contábil, Despesas Inedutíveis e Receitas não Tributáveis da Empresa Alfa

Descrição	Valor
Prejuízo Contábil antes do IRPJ e da CSLL	R\$ (639.085,79)
Despesas com Multas e Infrações Fiscais	R\$ 85.630,62
Despesas com Brindes	R\$ 4.654,63
Despesa com Provisão Créditos Liquidação Duvidosa	R\$ 17.207,52
<b>Resultado Positivo da Equivalência Patrimonial</b>	<b>R\$ 4.080.490,91</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração fiscal e contábil da empresa Alfa

Analisando os dados da Tabela 3 percebe-se que a empresa Alfa apurou prejuízo contábil no ano-calendário 2017. Apresentou, ainda, despesas que seriam indedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL se fosse tributada pelo lucro real, bem como receitas com equivalência patrimonial, decorrentes da participação societária que a empresa Alfa tem na empresa Beta, que poderiam ser excluídas do lucro líquido.

Na estrutura atual, a empresa Alfa vende produtos que a controlada Beta utiliza como insumos no seu processo produtivo. Na Tabela 4 são apresentados os dados relativos a essas vendas, que totalizaram R\$ 18.693.385,55 no ano-calendário 2017.

Tabela 4 – Vendas de Alfa para Beta no ano-calendário 2017

<b>Período de Apuração - Ano 2017</b>	<b>Vendas da empresa Alfa para a empresa Beta</b>
Janeiro	R\$ 944.099,35
Fevereiro	R\$ 1.266.760,84
Março	R\$ 1.461.349,10
Abril	R\$ 1.264.466,59
Mai	R\$ 1.732.021,42
Junho	R\$ 1.927.569,58
Julho	R\$ 1.588.649,81
Agosto	R\$ 2.161.777,77
Setembro	R\$ 1.633.605,32
Outubro	R\$ 1.903.444,56
Novembro	R\$ 1.683.815,88
Dezembro	R\$ 1.125.825,33
<b>Total</b>	<b>R\$ 18.693.385,55</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração fiscal e contábil da empresa Alfa

A empresa Beta, no ano-calendário 2017, foi tributada pelo lucro real, com apuração de PIS e COFINS pela sistemática não-cumulativa. Na Tabela 5 são apresentadas as aquisições e despesas que geram créditos de PIS e COFINS para a empresa Beta em 2017.

Tabela 5 - Aquisições e Despesas que Geram Créditos de PIS e de COFINS para a empresa Beta

Período de Apuração - Ano 2017	Aquisição de Insumos para Industrialização	Aquisição de Serviços no Processo Produtivo	Energia Elétrica	Fretes s/ Compras e Vendas	Depreciação do Prédio e de Máquinas	Total Mensal
Janeiro	R\$ 1.081.775,29	R\$ 1.405,00	R\$ 3.838,56	R\$ 57.280,45	R\$ 14.604,93	R\$ 1.158.904,23
Fevereiro	R\$ 1.286.763,84	R\$ 2.143,00	R\$ 3.758,00	R\$ 90.520,01	R\$ 12.869,34	R\$ 1.396.054,19
Março	R\$ 1.471.756,10	R\$ 1.454,67	R\$ 4.531,51	R\$ 92.519,88	R\$ 12.869,34	R\$ 1.583.131,50
Abril	R\$ 1.473.461,78	R\$ 6.237,67	R\$ 3.811,19	R\$ 89.967,44	R\$ 12.869,34	R\$ 1.586.347,42
Mai	R\$ 1.898.857,76	R\$ 2.325,67	R\$ 3.156,48	R\$ 120.218,76	R\$ 12.869,34	R\$ 2.037.428,01
Junho	R\$ 2.091.330,78	R\$ 2.117,67	R\$ 3.695,59	R\$ 101.100,23	R\$ 12.881,06	R\$ 2.211.125,33
Julho	R\$ 1.818.819,82	R\$ 82.043,67	R\$ 3.505,07	R\$ 108.790,28	R\$ 13.743,04	R\$ 2.026.901,88
Agosto	R\$ 2.185.156,89	R\$ 3.597,37	R\$ 4.123,47	R\$ 97.232,88	R\$ 13.751,37	R\$ 2.303.861,98
Setembro	R\$ 1.718.918,78	R\$ 5.203,97	R\$ 4.139,62	R\$ 107.318,37	R\$ 13.751,37	R\$ 1.849.332,11
Outubro	R\$ 1.960.133,49	R\$ 2.414,81	R\$ 3.660,04	R\$ 114.150,98	R\$ 13.751,37	R\$ 2.094.110,69
Novembro	R\$ 1.991.135,66	R\$ 2.359,37	R\$ 4.793,67	R\$ 128.003,42	R\$ 13.751,37	R\$ 2.140.043,49
Dezembro	R\$ 1.164.861,38	R\$ 2.559,67	R\$ 4.993,17	R\$ 112.372,39	R\$ 13.751,37	R\$ 1.298.537,98
<b>Total</b>	<b>R\$ 20.142.971,57</b>	<b>R\$ 113.862,54</b>	<b>R\$ 48.006,37</b>	<b>R\$ 1.219.475,09</b>	<b>R\$ 161.463,24</b>	<b>R\$ 21.685.778,81</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração fiscal e contábil da empresa Beta

Assim, em conformidade com a Tabela 5, foram identificadas aquisições de insumos e de serviços, bem como despesas com energia elétrica, fretes e depreciação, que geram créditos de PIS e COFINS. O somatório dos valores correspondentes a tais itens no ano-calendário 2017 é de R\$ 21.685.778,81.

Também foram coletados junto a empresa Beta dados relativos a receita bruta e as receitas financeiras auferidas mensalmente no ano-calendário 2017. A receita bruta corresponde a receita decorrente da venda de produtos, tendo sido deduzidos os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos e as devoluções de vendas.

Tabela 6 – Receita Bruta e Receitas Financeiras da Empresa Beta

Período de Apuração - Ano 2017	Receita Bruta	Receitas Financeiras
Janeiro	R\$ 2.453.921,37	R\$ 13.975,14
Fevereiro	R\$ 2.135.948,08	R\$ 315,97
Março	R\$ 2.563.553,41	R\$ 1.067,20
Abril	R\$ 1.958.586,13	R\$ 5.323,17
Mai	R\$ 2.416.342,27	R\$ 3.091,81
Junho	R\$ 3.436.003,31	R\$ 1.462,26
Julho	R\$ 2.777.014,48	R\$ 1.774,92
Agosto	R\$ 2.945.300,16	R\$ 2.219,91
Setembro	R\$ 3.611.283,67	R\$ 30.530,95
Outubro	R\$ 2.888.152,40	R\$ 1.894,52
Novembro	R\$ 3.083.514,92	R\$ 852,91
Dezembro	R\$ 2.505.952,23	R\$ 1.305,73
<b>Total</b>	<b>R\$ 32.775.572,43</b>	<b>R\$ 63.814,49</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração fiscal e contábil da empresa Beta

Ainda foram obtidos os dados apresentados na Tabela 7 relativos ao resultado contábil da empresa Beta e as despesas indedutíveis para fins de IRPJ e de CSLL. Não foram identificadas receitas não tributáveis e a empresa Beta não apresenta prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas de CSLL para compensar.

Tabela 7 - Resultado Contábil e Despesas Indedutíveis da empresa Beta

<b>Descrição</b>	<b>Valor</b>
Lucro Líquido antes do IRPJ e da CSLL	R\$ 2.213.155,60
Despesas com Multas e Infrações Fiscais	R\$ 785,55

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração fiscal e contábil da empresa Beta

Também foi constatado que a empresa Beta tem direito à redução do IRPJ por estar instalada na área da SUDENE e desenvolver atividades abrangidas pelo benefício fiscal. No ano-calendário 2017, o incentivo fiscal, que corresponde a 75% do IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da exploração da atividade incentivada, foi de R\$ 397.113,97.

Os dados coletados junto as empresas Alfa e Beta foram utilizados para apuração dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ICMS) devidos na situação atual e também para quantificação desses mesmos tributos considerada a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa. Na sequência, são apresentados os tributos apurados na situação atual.

#### 4.2 QUANTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS PARA AS EMPRESAS ALFA E BETA NA SITUAÇÃO ATUAL

A partir dos dados coletados, que se referem ao ano-calendário 2017, foram feitas as apurações do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS das empresas Alfa e Beta utilizando as regras tributárias aplicáveis a seus respectivos regimes de tributação. No que diz respeito ao ICMS, considerando que apenas a parte que se refere ao benefício fiscal do estado da Paraíba para a empresa Beta é influenciada pela incorporação proposta por este estudo, apenas tal parcela foi considerada.

#### 4.2.1 Apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pela Empresa Alfa

Este item do estudo trata da apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS devidos pela empresa Alfa considerando a situação atual.

##### 4.2.1.1 IRPJ e CSLL

No ano-calendário 2017, a empresa Alfa foi tributada pelo lucro presumido, com a apuração trimestral do IRPJ e da CSLL. A base de cálculo do IRPJ de cada período de apuração é obtida pelas aplicações de coeficientes de presunção do lucro sobre a receita bruta. Para a empresa Alfa, o coeficiente aplicado é de 8% sobre o valor da receita bruta decorrente da venda de produtos de industrialização própria.

Ao resultado encontrado é adicionado o total das receitas financeiras e dos ganhos de capital na alienação de ativos imobilizados. Na Tabela 8 são apresentadas as bases de cálculo do IRPJ para cada período de apuração.

Tabela 8 - Bases de Cálculo do IRPJ da Empresa Alfa

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Receita Bruta	b) Coeficiente de Presunção	c) Receitas Financeiras	d) Ganhos de Capital	e) Base de Cálculo ((a x b) + c+ d)
Janeiro	R\$ 3.402.832,37		R\$ 38.220,27	R\$ -	
Fevereiro	R\$ 3.676.373,91		R\$ 25.003,12	R\$ -	
Março	R\$ 4.851.517,75		R\$ 2.917,10	R\$ 77.539,00	
<b>1° trimestre</b>	<b>R\$ 11.930.724,03</b>	<b>8%</b>	<b>R\$ 66.140,49</b>	<b>R\$ 77.539,00</b>	<b>R\$ 1.098.137,41</b>
Abril	R\$ 3.742.288,52		R\$ 11.293,79	R\$ -	
Mai	R\$ 4.587.164,07		R\$ 18.570,21	R\$ -	
Junho	R\$ 4.930.962,72		R\$ 14.180,66	R\$ -	
<b>2° trimestre</b>	<b>R\$ 13.260.415,31</b>	<b>8%</b>	<b>R\$ 44.044,66</b>	<b>R\$ -</b>	<b>R\$ 1.104.877,88</b>
Julho	R\$ 4.035.930,45		R\$ 21.689,97	R\$ -	
Agosto	R\$ 4.629.541,10		R\$ 28.651,01	R\$ 8.720,00	
Setembro	R\$ 3.745.321,60		R\$ 14.978,56	R\$ 93.994,73	
<b>3° trimestre</b>	<b>R\$ 12.410.793,15</b>	<b>8%</b>	<b>R\$ 65.319,54</b>	<b>R\$ 102.714,73</b>	<b>R\$ 1.160.897,72</b>
Outubro	R\$ 3.859.943,80		R\$ 6.831,90	R\$ 87.892,56	
Novembro	R\$ 3.947.894,45		R\$ 5.302,21	R\$ 4.000,00	
Dezembro	R\$ 2.868.811,99		R\$ 3.560,81	R\$ 61.102,71	
<b>4° trimestre</b>	<b>R\$ 10.676.650,24</b>	<b>8%</b>	<b>R\$ 15.694,92</b>	<b>R\$ 152.995,27</b>	<b>R\$ 1.022.822,21</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração contábil da empresa Alfa

Após determinadas as bases de cálculo de IRPJ da empresa Alfa, para apurar o IRPJ devido trimestralmente, foi aplicada a alíquota de 15% sobre as bases de cálculo trimestrais demonstradas na Tabela 8. Ademais, conforme estabelece a legislação, sobre a parcela da base de cálculo que excedeu R\$ 60.000,00, foi

aplicada a alíquota de 10% a título de adicional do IRPJ. O somatório destas duas parcelas corresponde ao total do IRPJ devido trimestralmente.

Tabela 9 - Apuração do IRPJ Devido pela Empresa Alfa

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Base de Cálculo do IRPJ	b) IRPJ Parcial (a x 15%)	c) Base de Cálculo do Adicional (a- R\$ 60.000)	d) Adicional de IRPJ (c x 10%)	e) Total de IRPJ Devido (b + d)
1º trimestre	R\$ 1.098.137,41	R\$ 164.720,61	R\$ 1.038.137,41	R\$ 103.813,74	R\$ 268.534,35
2º trimestre	R\$ 1.104.877,88	R\$ 165.731,68	R\$ 1.044.877,88	R\$ 104.487,79	R\$ 270.219,47
3º trimestre	R\$ 1.160.897,72	R\$ 174.134,66	R\$ 1.100.897,72	R\$ 110.089,77	R\$ 284.224,43
4º trimestre	R\$ 1.022.822,21	R\$ 153.423,33	R\$ 962.822,21	R\$ 96.282,22	R\$ 249.705,55
<b>Total Anual</b>	<b>R\$ 4.386.735,23</b>	<b>R\$ 658.010,28</b>	<b>R\$ 4.146.735,23</b>	<b>R\$ 414.673,52</b>	<b>R\$ 1.072.683,81</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração contábil da empresa Alfa

Desta forma, na tributação pelo lucro presumido, o total de IRPJ devido pela empresa Alfa no ano-calendário de 2017 é R\$ 1.072.683,81, conforme apresenta a Tabela 9.

Para determinar a base de cálculo da CSLL, é aplicado coeficiente de 12% sobre a receita bruta, por se tratar de receita advinda da atividade de industrialização. Ao resultado encontrado são adicionadas integralmente as receitas financeiras e ganhos de capital decorrentes da venda de ativos imobilizados, conforme demonstrativo da Tabela 10.

Tabela 10 - Bases de Cálculo da CSLL da Empresa Alfa

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Receita Bruta	b) Coeficiente de Presunção	c) Receitas Financeiras	d) Ganhos de Capital	e) Base de Cálculo ((a x b) + c + d)
Janeiro	R\$ 3.402.832,37		R\$ 38.220,27	R\$ -	
Fevereiro	R\$ 3.676.373,91		R\$ 25.003,12	R\$ -	
Março	R\$ 4.851.517,75		R\$ 2.917,10	R\$ 77.539,00	
<b>1º trimestre</b>	<b>R\$ 11.930.724,03</b>	<b>12%</b>	<b>R\$ 66.140,49</b>	<b>R\$ 77.539,00</b>	<b>R\$ 1.575.366,37</b>
Abril	R\$ 3.742.288,52		R\$ 11.293,79	R\$ -	
Maio	R\$ 4.587.164,07		R\$ 18.570,21	R\$ -	
Junho	R\$ 4.930.962,72		R\$ 14.180,66	R\$ -	
<b>2º trimestre</b>	<b>R\$ 13.260.415,31</b>	<b>12%</b>	<b>R\$ 44.044,66</b>	<b>R\$ -</b>	<b>R\$ 1.635.294,50</b>
Julho	R\$ 4.035.930,45		R\$ 21.689,97	R\$ -	
Agosto	R\$ 4.629.541,10		R\$ 28.651,01	R\$ 8.720,00	
Setembro	R\$ 3.745.321,60		R\$ 14.978,56	R\$ 93.994,73	
<b>3º trimestre</b>	<b>R\$ 12.410.793,15</b>	<b>12%</b>	<b>R\$ 65.319,54</b>	<b>R\$ 102.714,73</b>	<b>R\$ 1.657.329,45</b>
Outubro	R\$ 3.859.943,80		R\$ 6.831,90	R\$ 87.892,56	
Novembro	R\$ 3.947.894,45		R\$ 5.302,21	R\$ 4.000,00	
Dezembro	R\$ 2.868.811,99		R\$ 3.560,81	R\$ 61.102,71	
<b>4º trimestre</b>	<b>R\$ 10.676.650,24</b>	<b>12%</b>	<b>R\$ 15.694,92</b>	<b>R\$ 152.995,27</b>	<b>R\$ 1.449.888,22</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração contábil da empresa Alfa

Aplicando-se a alíquota de 9% sobre as bases de cálculo trimestrais, chega-se ao montante da CSLL devida pela empresa Alfa, conforme demonstrado na Tabela 11.

Tabela 11- Apuração da CSLL Devida pela Empresa Alfa

<b>Período de Apuração - Ano de 2017</b>	<b>a) Base de Cálculo da CSLL</b>	<b>b) Aliquota</b>	<b>c) CSLL Devida (a x b)</b>
1º trimestre	R\$ 1.575.366,37	9%	R\$ 141.782,97
2º trimestre	R\$ 1.635.294,50	9%	R\$ 147.176,50
3º trimestre	R\$ 1.657.329,45	9%	R\$ 149.159,65
4º trimestre	R\$ 1.449.888,22	9%	R\$ 130.489,94
<b>Total Anual</b>	<b>R\$ 6.317.878,54</b>		<b>R\$ 568.609,07</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração contábil da empresa Alfa

Portanto, de acordo com a Tabela 11, o montante da CSLL devida pela empresa Alfa no ano-calendário de 2017 é R\$ 568.609,07.

#### 4.2.1.2 PIS e COFINS

Sendo a empresa Alfa tributada pelo lucro presumido, está sujeita ao regime cumulativo de apuração do PIS e da COFINS, sendo que o período de apuração é mensal e a base de cálculo é a receita bruta da atividade de industrialização. No regime cumulativo as receitas financeiras não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Para chegar ao valor de PIS e de COFINS devido mensalmente no ano-calendário 2017, foram aplicadas as alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre os valores da receita bruta da empresa Alfa, conforme demonstrado na tabela 12.

Tabela 12- PIS e COFINS Devidos pela Empresa Alfa

(continua)

<b>Período de Apuração - Ano de 2017</b>	<b>a) Base de Cálculo</b>	<b>b) PIS Devido (a x 0,65%)</b>	<b>c) COFINS Devida (a x 3%)</b>
Janeiro	R\$ 3.402.832,37	R\$ 22.118,41	R\$ 102.084,97
Fevereiro	R\$ 3.676.373,91	R\$ 23.896,43	R\$ 110.291,22
Março	R\$ 4.851.517,75	R\$ 31.534,87	R\$ 145.545,53
Abril	R\$ 3.742.288,52	R\$ 24.324,88	R\$ 112.268,66

(conclusão)

<b>Período de Apuração - Ano de 2017</b>	<b>a) Base de Cálculo</b>	<b>b) PIS Devido (a x 0,65%)</b>	<b>c) COFINS Devida (a x 3%)</b>
Maio	R\$ 4.587.164,07	R\$ 29.816,57	R\$ 137.614,92
Junho	R\$ 4.930.962,72	R\$ 32.051,26	R\$ 147.928,88
Julho	R\$ 4.035.930,45	R\$ 26.233,55	R\$ 121.077,91
Agosto	R\$ 4.629.541,10	R\$ 30.092,02	R\$ 138.886,23
Setembro	R\$ 3.745.321,60	R\$ 24.344,59	R\$ 112.359,65
Outubro	R\$ 3.859.943,80	R\$ 25.089,63	R\$ 115.798,31
Novembro	R\$ 3.947.894,45	R\$ 25.661,31	R\$ 118.436,83
Dezembro	R\$ 2.868.811,99	R\$ 18.647,28	R\$ 86.064,36
<b>Total Anual</b>	<b>R\$ 48.278.582,73</b>	<b>R\$ 313.810,79</b>	<b>R\$ 1.448.357,48</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração contábil e fiscal da empresa Alfa

Desta forma, com base na incidência cumulativa, o montante devido no ano-calendário 2017 pela empresa Alfa a título de PIS e de COFINS corresponde a R\$ 313.810,79 e R\$ 1.448.357,48, respectivamente, totalizando ônus tributário de R\$ 1.762.168,27 com esses dois tributos.

Apresentada a quantificação dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devidos pela empresa Alfa na situação atual, no próximo item do estudo são apurados os tributos devidos pela empresa Beta.

#### **4.2.2 Apuração do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ICMS pela Empresa Beta**

Este item do estudo trata da apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS devidos pela empresa Beta considerando a situação atual. Ainda, é apresentado o benefício fiscal de ICMS a que a empresa tem direito.

##### **4.2.2.1 IRPJ e CSLL**

No ano-calendário 2017, a empresa Beta é tributada pelo lucro real, e optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL. Para apuração da base de cálculo da CSLL, o ponto de partida é o lucro líquido do período, antes da provisão do IRPJ e da CSLL. No caso da empresa Beta, ao lucro líquido foram adicionadas as despesas com multas e infrações fiscais, consideradas indedutíveis pela legislação. Além disso, a legislação autoriza exclusões do lucro líquido e compensação de bases de cálculo negativas de CSLL apuradas em períodos passados. No caso da empresa

Beta não há exclusões a serem feitas e nem bases de cálculo negativas para serem compensadas.

Na Tabela 13 está demonstrada a base de cálculo anual da CSLL, seguida da apuração da CSLL devida, resultante da aplicação da alíquota de 9% sobre a base de cálculo.

Tabela 13 - Apuração da CSLL Devida pela Empresa Beta

<b>Cálculo da CSLL Devida - Ano Calendário 2017</b>	<b>Valores</b>
Lucro Líquido antes do IRPJ e da CSLL	R\$ 2.213.155,60
(+) Despesas com Multas e Infrações Fiscais	R\$ 785,55
<b>Base de Cálculo da CSLL</b>	<b>R\$ 2.213.941,15</b>
Alíquota da CSLL	9%
<b>Valor da CSLL Devida</b>	<b>R\$ 199.254,70</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração contábil da empresa Alfa

Assim, de acordo com a Tabela 13, o valor da CSLL devida pela empresa Beta no ano calendário de 2017 é de R\$ 199.254,70.

Para apuração da base de cálculo do IRPJ, também se parte do lucro líquido do período, mas antes da provisão do IRPJ e após a provisão da CSLL. Por serem indedutíveis, as despesas com multas e infrações fiscais e com a CSLL foram adicionadas ao lucro líquido. A exemplo do que ocorreu com a CSLL, não foram identificados valores passíveis de exclusão do lucro líquido e nem prejuízos fiscais de períodos anteriores a serem compensados. Posterior a isso, foi aplicada a alíquota de 15% sobre a base de cálculo encontrada, e sobre a parcela da base de cálculo que superou R\$ 240.000,00 foi aplicada a alíquota de 10% relativa ao adicional de IRPJ.

Além disso, a empresa Beta é detentora de benefício fiscal de IRPJ, denominado de Lucro de Exploração, conforme explanado no referencial teórico deste estudo. Tal benefício permite redução de 75% do valor de IRPJ apurado. Na Tabela 14 está demonstrada a apuração da base de cálculo e do IRPJ devido pela empresa Beta.

Tabela 14 - Apuração do IRPJ Devido pela Empresa Beta

(continua)

<b>Cálculo do IRPJ Devido - Ano Calendário 2017</b>	<b>Valor</b>
Lucro Líquido antes do IRPJ e após a CSLL	R\$ 2.013.900,90

(conclusão)

<b>Cálculo do IRPJ Devido - Ano Calendário 2017</b>	<b>Valor</b>
(+) Despesas com Multas e Infrações Fiscais	R\$ 785,55
(+) CSLL Devida	R\$ 199.254,70
<b>Base de Cálculo do IRPJ</b>	<b>R\$ 2.213.941,15</b>
Alíquota de IRPJ	15%
IRPJ Parcial Devido (BC x 15%)	R\$ 332.091,17
Base de Cálculo do Adicional (BC - R\$ 240.000,00)	R\$ 1.973.941,15
Alíquota de IRPJ Adicional	10%
IRPJ Adicional Devido (BC Adic x 10%)	R\$ 197.394,12
IRPJ Total Devido (Parcial + Adicional)	R\$ 529.485,29
Redução Benefício Fiscal do Lucro de Exploração	R\$ 397.113,97
<b>Valor do IRPJ a Pagar</b>	<b>R\$ 132.371,32</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração contábil da empresa Beta

Portanto, de acordo com a Tabela 14, o montante de IRPJ devido pela empresa Beta no ano calendário de 2017 é de R\$ 132.371,32, considerando o benefício fiscal de redução do IRPJ no valor de R\$ 397.113,97 a que tem direito.

#### 4.2.2.2 PIS e COFINS

Já em relação ao PIS e COFINS, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real estão sujeitas a incidência não cumulativa, com apurações mensais. Na incidência não cumulativa, são apurados os débitos incidentes sobre as receitas auferidas e os créditos de PIS e de COFINS admitidos pela legislação tributária. Na sequência, os débitos e os créditos de cada período de apuração são confrontados, apurando-se saldos devedores ou saldos credores de PIS e de COFINS.

Para a apuração dos débitos de PIS e COFINS sobre a receita bruta foram aplicadas as alíquotas de 1,65% e 7,60%, respectivamente:

Tabela 15 - Apuração dos Débitos de PIS e COFINS sobre a Receita Bruta

(continua)

<b>Período de Apuração - Ano de 2017</b>	<b>a) Base de Cálculo do PIS e COFINS - Receita Bruta</b>	<b>b) Alíquota de PIS</b>	<b>c) Débito de PIS Parcial (c = a x b)</b>	<b>d) Alíquota de COFINS</b>	<b>e) Débito de COFINS Parcial (e = a x d)</b>
Janeiro	R\$ 2.453.921,37	1,65%	R\$ 40.489,70	7,60%	R\$ 186.498,02
Fevereiro	R\$ 2.135.948,08	1,65%	R\$ 35.243,14	7,60%	R\$ 162.332,05
Março	R\$ 2.563.553,41	1,65%	R\$ 42.298,63	7,60%	R\$ 194.830,06
Abril	R\$ 1.958.586,13	1,65%	R\$ 32.316,67	7,60%	R\$ 148.852,55
Maior	R\$ 2.416.342,27	1,65%	R\$ 39.869,65	7,60%	R\$ 183.642,01
Junho	R\$ 3.436.003,31	1,65%	R\$ 56.694,05	7,60%	R\$ 261.136,25
Julho	R\$ 2.777.014,48	1,65%	R\$ 45.820,74	7,60%	R\$ 211.053,10

(conclusão)

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Base de Cálculo do PIS e COFINS - Receita Bruta	b) Alíquota de PIS	c) Débito de PIS Parcial (c = a x b)	d) Alíquota de COFINS	e) Débito de COFINS Parcial (e = a x d)
Agosto	R\$ 2.945.300,16	1,65%	R\$ 48.597,45	7,60%	R\$ 223.842,81
Setembro	R\$ 3.611.283,67	1,65%	R\$ 59.586,18	7,60%	R\$ 274.457,56
Outubro	R\$ 2.888.152,40	1,65%	R\$ 47.654,51	7,60%	R\$ 219.499,58
Novembro	R\$ 3.083.514,92	1,65%	R\$ 50.878,00	7,60%	R\$ 234.347,13
Dezembro	R\$ 2.505.952,23	1,65%	R\$ 41.348,21	7,60%	R\$ 190.452,37
<b>Total</b>	<b>R\$ 32.775.572,43</b>		<b>R\$ 540.796,95</b>		<b>R\$ 2.490.943,50</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração contábil e fiscal da empresa Beta

A Empresa Beta também auferiu, no ano-calendário de 2017, receitas financeiras sobre as quais também há incidência de PIS e de COFINS, sujeitas as alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente. Na Tabela 15 são apresentados os valores dos débitos de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras para a Empresa Beta.

Tabela 16 - Apuração dos Débitos de PIS e COFINS sobre as Receitas Financeiras

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Receitas Financeiras (Base de Cálculo)	b) Alíquota de PIS	c) Débito de PIS Parcial (c = a x b)	d) Alíquota de COFINS	e) Débito de COFINS Parcial (e = a x d)
Janeiro	R\$ 13.975,14	0,65%	R\$ 90,84	4%	R\$ 559,01
Fevereiro	R\$ 315,97	0,65%	R\$ 2,05	4%	R\$ 12,64
Março	R\$ 1.067,20	0,65%	R\$ 6,94	4%	R\$ 42,69
Abril	R\$ 5.323,17	0,65%	R\$ 34,60	4%	R\$ 212,93
Mai	R\$ 3.091,81	0,65%	R\$ 20,10	4%	R\$ 123,67
Junho	R\$ 1.462,26	0,65%	R\$ 9,50	4%	R\$ 58,49
Julho	R\$ 1.774,92	0,65%	R\$ 11,54	4%	R\$ 71,00
Agosto	R\$ 2.219,91	0,65%	R\$ 14,43	4%	R\$ 88,80
Setembro	R\$ 30.530,95	0,65%	R\$ 198,45	4%	R\$ 1.221,24
Outubro	R\$ 1.894,52	0,65%	R\$ 12,31	4%	R\$ 75,78
Novembro	R\$ 852,91	0,65%	R\$ 5,54	4%	R\$ 34,12
Dezembro	R\$ 1.305,73	0,65%	R\$ 8,49	4%	R\$ 52,23
<b>Total</b>	<b>R\$ 63.814,49</b>		<b>R\$ 414,79</b>		<b>R\$ 2.552,58</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração contábil e fiscal da empresa Beta

Na Tabela 17 foi feita a consolidação dos débitos de PIS e de COFINS, considerando tanto a parcela relativa às receitas financeiras, quanto o montante relativo à receita bruta.

Tabela 17 - Apuração dos Débitos de PIS e COFINS da Empresa Beta

(continua)

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Débito de PIS sobre a Receita Bruta	b) Débito de PIS sobre as Receitas Financeiras	c) Débito de COFINS sobre a Receita Bruta	d) Débito de COFINS sobre as Receitas Financeiras	e) Total dos Débitos de PIS (e = a + b)	f) Total dos Débitos de COFINS (f = c + d)
Janeiro	R\$ 40.489,70	R\$ 90,84	R\$ 186.498,02	R\$ 559,01	R\$ 40.580,54	R\$ 187.057,03
Fevereiro	R\$ 35.243,14	R\$ 2,05	R\$ 162.332,05	R\$ 12,64	R\$ 35.245,20	R\$ 162.344,69
Março	R\$ 42.298,63	R\$ 6,94	R\$ 194.830,06	R\$ 42,69	R\$ 42.305,57	R\$ 194.872,75

(conclusão)

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Débito de PIS sobre a Receita Bruta	b) Débito de PIS sobre as Receitas Financeiras	c) Débito de COFINS sobre a Receita Bruta	d) Débito de COFINS sobre as Receitas Financeiras	e) Total dos Débitos de PIS (e = a + b)	f) Total dos Débitos de COFINS (f = c + d)
Abril	R\$ 32.316,67	R\$ 34,60	R\$ 148.852,55	R\$ 212,93	R\$ 32.351,27	R\$ 149.065,47
Maio	R\$ 39.869,65	R\$ 20,10	R\$ 183.642,01	R\$ 123,67	R\$ 39.889,74	R\$ 183.765,68
Junho	R\$ 56.694,05	R\$ 9,50	R\$ 261.136,25	R\$ 58,49	R\$ 56.703,56	R\$ 261.194,74
Julho	R\$ 45.820,74	R\$ 11,54	R\$ 211.053,10	R\$ 71,00	R\$ 45.832,28	R\$ 211.124,10
Agosto	R\$ 48.597,45	R\$ 14,43	R\$ 223.842,81	R\$ 88,80	R\$ 48.611,88	R\$ 223.931,61
Setembro	R\$ 59.586,18	R\$ 198,45	R\$ 274.457,56	R\$ 1.221,24	R\$ 59.784,63	R\$ 275.678,80
Outubro	R\$ 47.654,51	R\$ 12,31	R\$ 219.499,58	R\$ 75,78	R\$ 47.666,83	R\$ 219.575,36
Novembro	R\$ 50.878,00	R\$ 5,54	R\$ 234.347,13	R\$ 34,12	R\$ 50.883,54	R\$ 234.381,25
Dezembro	R\$ 41.348,21	R\$ 8,49	R\$ 190.452,37	R\$ 52,23	R\$ 41.356,70	R\$ 190.504,60
<b>Total</b>	<b>R\$ 540.796,95</b>	<b>R\$ 414,79</b>	<b>R\$ 2.490.943,50</b>	<b>R\$ 2.552,58</b>	<b>R\$ 541.211,74</b>	<b>R\$ 2.493.496,08</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 15 e 16.

Desta forma, no ano calendário de 2017, o total de débitos de PIS resultou em R\$ 541.211,74 enquanto que o total de débitos de COFINS foi de R\$ 2.493.496,08.

Posteriormente, foram quantificados os créditos de PIS e de COFINS a que a empresa Beta faz jus, relativamente ao ano de 2017. Para isso foram consideradas as seguintes aquisições e despesas ocorridas em 2017:

- a) Aquisição de insumos para industrialização;
- b) Aquisição de serviços no processo produtivo;
- c) Energia elétrica;
- d) Fretes sobre compras e vendas;
- e) Depreciação do prédio e de máquinas da produção.

As bases de cálculo dos créditos foram extraídas da Tabela 5, sendo as mesmas multiplicadas pelas alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,60% para o COFINS. Na Tabela 18 são apresentados os totais de créditos de PIS e COFINS no ano-calendário de 2017.

Tabela 18 - Apuração dos Créditos de PIS e COFINS na Empresa Beta

(continua)

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Base de Cálculo dos Créditos	b) Alíquota de Pis	c) Créditos de PIS (c = a x b)	d) Alíquota de COFINS	e) Créditos de COFINS (e = a x d)
Janeiro	R\$ 1.158.904,23	1,65%	R\$ 19.121,92	7,60%	R\$ 88.076,72
Fevereiro	R\$ 1.396.054,19	1,65%	R\$ 23.034,89	7,60%	R\$ 106.100,12
Março	R\$ 1.583.131,50	1,65%	R\$ 26.121,67	7,60%	R\$ 120.317,99
Abril	R\$ 1.586.347,42	1,65%	R\$ 26.174,73	7,60%	R\$ 120.562,40
Maio	R\$ 2.037.428,01	1,65%	R\$ 33.617,56	7,60%	R\$ 154.844,53
Junho	R\$ 2.211.125,33	1,65%	R\$ 36.483,57	7,60%	R\$ 168.045,53
Julho	R\$ 2.026.901,88	1,65%	R\$ 33.443,88	7,60%	R\$ 154.044,54

(conclusão)

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Base de Cálculo dos Créditos	b) Alíquota de Pis	c) Créditos de PIS (c = a x b)	d) Alíquota de COFINS	e) Créditos de COFINS (e = a x d)
Agosto	R\$ 2.303.861,98	1,65%	R\$ 38.013,72	7,60%	R\$ 175.093,51
Setembro	R\$ 1.849.332,11	1,65%	R\$ 30.513,98	7,60%	R\$ 140.549,24
Outubro	R\$ 2.094.110,69	1,65%	R\$ 34.552,83	7,60%	R\$ 159.152,41
Novembro	R\$ 2.140.043,49	1,65%	R\$ 35.310,72	7,60%	R\$ 162.643,31
Dezembro	R\$ 1.298.537,98	1,65%	R\$ 21.425,88	7,60%	R\$ 98.688,89
<b>Total</b>	<b>R\$ 21.685.778,81</b>		<b>R\$ 357.815,35</b>		<b>R\$ 1.648.119,19</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na Tabela 5.

Analisando a Tabela 18, pode-se observar que no ano-calendário 2017, os créditos de PIS e COFINS correspondem a R\$ 357.815,35 e R\$ 1.648.119,19, respectivamente.

A seguir, com o intuito de apurar os saldos mensais de PIS e de COFINS, os débitos e os créditos foram confrontados, conforme demonstra a Tabela 19.

Tabela 19 - Apuração dos Saldos de PIS e COFINS na Empresa Beta

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Débitos de PIS	b) Créditos de PIS	c) Saldo de PIS (c = a - b)	d) Débitos de COFINS	e) Créditos de COFINS	f) Saldo de COFINS (f = d - e)
Janeiro	R\$ 40.580,54	R\$ 19.121,92	R\$ 21.458,62	R\$ 187.057,03	R\$ 88.076,72	R\$ 98.980,31
Fevereiro	R\$ 35.245,20	R\$ 23.034,89	R\$ 12.210,30	R\$ 162.344,69	R\$ 106.100,12	R\$ 56.244,57
Março	R\$ 42.305,57	R\$ 26.121,67	R\$ 16.183,90	R\$ 194.872,75	R\$ 120.317,99	R\$ 74.554,75
Abril	R\$ 32.351,27	R\$ 26.174,73	R\$ 6.176,54	R\$ 149.065,47	R\$ 120.562,40	R\$ 28.503,07
Mai	R\$ 39.889,74	R\$ 33.617,56	R\$ 6.272,18	R\$ 183.765,68	R\$ 154.844,53	R\$ 28.921,16
Junho	R\$ 56.703,56	R\$ 36.483,57	R\$ 20.219,99	R\$ 261.194,74	R\$ 168.045,53	R\$ 93.149,22
Julho	R\$ 45.832,28	R\$ 33.443,88	R\$ 12.388,39	R\$ 211.124,10	R\$ 154.044,54	R\$ 57.079,55
Agosto	R\$ 48.611,88	R\$ 38.013,72	R\$ 10.598,16	R\$ 223.931,61	R\$ 175.093,51	R\$ 48.838,10
Setembro	R\$ 59.784,63	R\$ 30.513,98	R\$ 29.270,65	R\$ 275.678,80	R\$ 140.549,24	R\$ 135.129,56
Outubro	R\$ 47.666,83	R\$ 34.552,83	R\$ 13.114,00	R\$ 219.575,36	R\$ 159.152,41	R\$ 60.422,95
Novembro	R\$ 50.883,54	R\$ 35.310,72	R\$ 15.572,82	R\$ 234.381,25	R\$ 162.643,31	R\$ 71.737,95
Dezembro	R\$ 41.356,70	R\$ 21.425,88	R\$ 19.930,82	R\$ 190.504,60	R\$ 98.688,89	R\$ 91.815,71
<b>Total</b>	<b>R\$ 541.211,74</b>	<b>R\$ 357.815,35</b>	<b>R\$ 183.396,39</b>	<b>R\$ 2.493.496,08</b>	<b>R\$ 1.648.119,19</b>	<b>R\$ 845.376,89</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 17 e 18.

Portanto, os valores devidos de PIS e COFINS no ano-calendário 2017 pela empresa Beta correspondem, respectivamente, a R\$ 183.396,39 e R\$ 845.376,89.

#### 4.2.2.3 Benefício Fiscal de ICMS

Na esfera estadual, a empresa Beta é beneficiária de incentivo fiscal relativo ao ICMS. Trata-se de benefício fiscal concedido pelo Estado da Paraíba por meio do FAIN – Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba, permitindo a utilização de crédito presumido de ICMS de forma a reduzir o montante a ser pago

mensalmente a 1% da receita bruta da empresa Beta. Na Tabela 20 é apresentado o valor mensal desse benefício no ano-calendário 2017.

Tabela 20 - Valor Mensal do Incentivo Fiscal de ICMS (FAIN)

<b>Período de Apuração - Ano 2017</b>	<b>Valor do incentivo de ICMS - FAIN</b>	
Janeiro	R\$	195.912,49
Fevereiro	R\$	141.139,66
Março	R\$	177.751,44
Abril	R\$	118.734,05
Mai	R\$	177.002,04
Junho	R\$	256.904,39
Julho	R\$	175.396,27
Agosto	R\$	192.093,13
Setembro	R\$	250.503,24
Outubro	R\$	216.961,65
Novembro	R\$	216.525,95
Dezembro	R\$	212.622,73
<b>Total</b>	<b>R\$</b>	<b>2.331.547,04</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração fiscal da empresa Beta.

De acordo com os dados da Tabela 20, o benefício fiscal a que a empresa Beta tem direito resultou, no ano-calendário 2017, em uma redução do ICMS devido no valor total de R\$ 2.331.547,04.

Apresentada a quantificação dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devidos pela empresa Beta na situação atual, e quantificado o valor do benefício fiscal do ICMS da empresa Beta em 2017, no próximo item do estudo são apurados esses mesmos tributos considerando a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa.

#### 4.3 APURAÇÃO DO IRPJ, CSLL, PIS, COFINS E ICMS APÓS A INCORPORAÇÃO

Neste item de estudo é apresentada a quantificação dos tributos na nova situação societária onde a empresa Alfa incorpora a empresa Beta. Exclusivamente para diferenciá-la da denominação utilizada na situação atual (empresa Alfa), foi utilizada a expressão empresa ALFAINCOR para referenciar empresa Alfa após a incorporação. Na nova situação continuam existindo dois estabelecimentos: a matriz

com sede no Rio Grande do Sul (antiga empresa Alfa) e a filial com sede na Paraíba (antiga empresa Beta).

A seguir é apresentada a quantificação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS devidos pela ALFAINCOR, além de considerações sobre o benefício fiscal de ICMS de Beta, agora filial da ALFAINCOR.

#### 4.3.1 PIS e COFINS

Por ser tributada pelo lucro real, a ALFAINCOR está sujeita a sistemática não-cumulativa para fins de apuração do PIS e da COFINS, com a consequente apuração de débitos e créditos. Assim, inicialmente, foram definidas as bases de cálculo dos débitos de PIS e de COFINS. Para tal, foram computadas as receitas decorrentes das vendas e as receitas financeiras auferidas pela matriz e pela filial, desconsiderando as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa (matriz e filial).

Na tabela 21 são apresentadas as bases de cálculo relativas às vendas e os débitos apurados com a aplicação das alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS.

Tabela 21 - Débitos de PIS e COFINS sobre a Receita Bruta da ALFAINCOR

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Receita Bruta - Matriz (Antes Empresa Alfa)	b) Transferências de Matriz para Filial (Antes Vendas de Alfa para Beta)	c) Receita Bruta - Filial (Antes Empresa Beta)	d) Bases de Cálculo do PIS e da COFINS sobre a Receita Bruta (d = a - b + c)	e) Débitos de PIS sobre a Receita Bruta (e = d x 1,65%)	f) Débitos de COFINS sobre a Receita Bruta (f = d x 7,60%)
Janeiro	R\$ 3.402.832,37	R\$ 944.099,35	R\$ 2.453.921,37	R\$ 4.912.654,39	R\$ 81.058,80	R\$ 373.361,73
Fevereiro	R\$ 3.676.373,91	R\$ 1.266.760,84	R\$ 2.135.948,08	R\$ 4.545.561,15	R\$ 75.001,76	R\$ 345.462,65
Março	R\$ 4.851.517,75	R\$ 1.461.349,10	R\$ 2.563.553,41	R\$ 5.953.722,06	R\$ 98.236,41	R\$ 452.482,88
Abril	R\$ 3.742.288,52	R\$ 1.264.466,59	R\$ 1.958.586,13	R\$ 4.436.408,06	R\$ 73.200,73	R\$ 337.167,01
Maior	R\$ 4.587.164,07	R\$ 1.732.021,42	R\$ 2.416.342,27	R\$ 5.271.484,92	R\$ 86.979,50	R\$ 400.632,85
Junho	R\$ 4.930.962,72	R\$ 1.927.569,58	R\$ 3.436.003,31	R\$ 6.439.396,45	R\$ 106.250,04	R\$ 489.394,13
Julho	R\$ 4.035.930,45	R\$ 1.588.649,81	R\$ 2.777.014,48	R\$ 5.224.295,12	R\$ 86.200,87	R\$ 397.046,43
Agosto	R\$ 4.629.541,10	R\$ 2.161.777,77	R\$ 2.945.300,16	R\$ 5.413.063,49	R\$ 89.315,55	R\$ 411.392,83
Setembro	R\$ 3.745.321,60	R\$ 1.633.605,32	R\$ 3.611.283,67	R\$ 5.722.999,95	R\$ 94.429,50	R\$ 434.948,00
Outubro	R\$ 3.859.943,80	R\$ 1.903.444,56	R\$ 2.888.152,40	R\$ 4.844.651,64	R\$ 79.936,75	R\$ 368.193,52
Novembro	R\$ 3.947.894,45	R\$ 1.683.815,88	R\$ 3.083.514,92	R\$ 5.347.593,49	R\$ 88.235,29	R\$ 406.417,11
Dezembro	R\$ 2.868.811,99	R\$ 1.125.825,33	R\$ 2.505.952,23	R\$ 4.248.938,89	R\$ 70.107,49	R\$ 322.919,36
<b>Total</b>	<b>R\$ 48.278.582,73</b>	<b>R\$ 18.693.385,55</b>	<b>R\$ 32.775.572,43</b>	<b>R\$ 62.360.769,61</b>	<b>R\$ 1.028.952,70</b>	<b>R\$ 4.739.418,49</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 1, 4, e 6.

Além das receitas decorrentes das vendas, também foram auferidas receitas financeiras, igualmente sujeitas à incidência de PIS e de COFINS. A Tabela 22 apresenta o demonstrativo dos débitos de PIS e de COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, com a utilização das alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente.

Tabela 22 - Débitos de PIS e COFINS sobre as Receitas Financeiras da ALFAINCOR

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Receitas Financeiras - Matriz (Antes Empresa Alfa)	b) Receitas Financeiras - Filial (Antes Empresa Beta)	c) Consolidação das Receitas Financeiras (c = a + b)	d) Débitos de PIS sobre as Receitas Financeiras (d= c x 0,65%)	e) Débitos de COFINS sobre as Receitas Financeiras (e= c x 4,00%)
Janeiro	R\$ 38.220,27	R\$ 13.975,14	R\$ 52.195,41	R\$ 339,27	R\$ 2.087,82
Fevereiro	R\$ 25.003,12	R\$ 315,97	R\$ 25.319,09	R\$ 164,57	R\$ 1.012,76
Março	R\$ 2.917,10	R\$ 1.067,20	R\$ 3.984,30	R\$ 25,90	R\$ 159,37
Abril	R\$ 11.293,79	R\$ 5.323,17	R\$ 16.616,96	R\$ 108,01	R\$ 664,68
Maiο	R\$ 18.570,21	R\$ 3.091,81	R\$ 21.662,02	R\$ 140,80	R\$ 866,48
Junho	R\$ 14.180,66	R\$ 1.462,26	R\$ 15.642,92	R\$ 101,68	R\$ 625,72
Julho	R\$ 21.689,97	R\$ 1.774,92	R\$ 23.464,89	R\$ 152,52	R\$ 938,60
Agosto	R\$ 28.651,01	R\$ 2.219,91	R\$ 30.870,92	R\$ 200,66	R\$ 1.234,84
Setembro	R\$ 14.978,56	R\$ 30.530,95	R\$ 45.509,51	R\$ 295,81	R\$ 1.820,38
Outubro	R\$ 6.831,90	R\$ 1.894,52	R\$ 8.726,42	R\$ 56,72	R\$ 349,06
Novembro	R\$ 5.302,21	R\$ 852,91	R\$ 6.155,12	R\$ 40,01	R\$ 246,20
Dezembro	R\$ 3.560,81	R\$ 1.305,73	R\$ 4.866,54	R\$ 31,63	R\$ 194,66
<b>Total</b>	<b>R\$ 191.199,61</b>	<b>R\$ 63.814,49</b>	<b>R\$ 255.014,10</b>	<b>R\$ 1.657,59</b>	<b>R\$ 10.200,56</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 1 e 6.

Assim, considerando a receita bruta de vendas e as receitas financeiras, tem-se que, em relação ao ano-calendário 2017, o total dos débitos de PIS e de COFINS da ALFAINCOR correspondem a R\$ 1.030.610,29 (R\$ 1.028.952,70 + R\$ 1.657,59) e R\$ 4.749.619,05 (R\$ 4.739.418,49 + R\$ 10.200,56), respectivamente.

Para apuração dos créditos de PIS e de COFINS a que a empresa ALFAINCOR faz jus, foram considerados todas as aquisições e despesas admitidas pela legislação tributária, tanto da matriz (antiga empresa Alfa) como da filial (antiga empresa Beta) e que haviam sido apontados nas Tabelas 2, 4 e 5. Também foi feito o ajuste correspondente às transferências de mercadorias da matriz para a filial. Isto porque, na nova situação, tais transferências não geram créditos de PIS e de COFINS, enquanto que anteriormente à incorporação, por tratar-se de vendas da empresa Alfa para a empresa Beta, permitiam a tomada de créditos pela empresa Beta. Às bases de cálculo assim formadas foram aplicadas as alíquotas de 1,65% (PIS) e de 7,6% (COFINS), chegando-se ao montante dos créditos de PIS e de COFINS conforme detalhado na Tabela 23.

Tabela 23 - Apuração dos Créditos de PIS e COFINS da ALFAINCOR

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Aquisições e Despesas Passíveis de Crédito - Matriz	b) Aquisições e Despesas Passíveis de Crédito - Filial	c) Transferências de Matriz para Filial (Antes Vendas de Alfa para Beta)	d) Consolidação das Aquisições e Despesas Passíveis de Crédito	e) Créditos de PIS (e = d x 1,65%)	f) Créditos de COFINS (f = d x 7,60%)
Janeiro	R\$ 2.207.196,27	R\$ 1.158.904,23	R\$ 944.099,35	R\$ 2.422.001,15	R\$ 39.963,02	R\$ 184.072,09
Fevereiro	R\$ 2.203.379,94	R\$ 1.396.054,19	R\$ 1.266.760,84	R\$ 2.332.673,29	R\$ 38.489,11	R\$ 177.283,17
Março	R\$ 2.269.687,06	R\$ 1.583.131,50	R\$ 1.461.349,10	R\$ 2.391.469,46	R\$ 39.459,25	R\$ 181.751,68
Abril	R\$ 1.742.799,37	R\$ 1.586.347,42	R\$ 1.264.466,59	R\$ 2.064.680,20	R\$ 34.067,22	R\$ 156.915,70
Mai	R\$ 2.968.064,02	R\$ 2.037.428,01	R\$ 1.732.021,42	R\$ 3.273.470,61	R\$ 54.012,27	R\$ 248.783,77
Junho	R\$ 3.075.816,76	R\$ 2.211.125,33	R\$ 1.927.569,58	R\$ 3.359.372,51	R\$ 55.429,65	R\$ 255.312,31
Julho	R\$ 3.082.092,77	R\$ 2.026.901,88	R\$ 1.588.649,81	R\$ 3.520.344,84	R\$ 58.085,69	R\$ 267.546,21
Agosto	R\$ 2.649.902,43	R\$ 2.303.861,98	R\$ 2.161.777,77	R\$ 2.791.986,64	R\$ 46.067,78	R\$ 212.190,98
Setembro	R\$ 1.976.141,74	R\$ 1.849.332,11	R\$ 1.633.605,32	R\$ 2.191.868,53	R\$ 36.165,83	R\$ 166.582,01
Outubro	R\$ 2.550.233,95	R\$ 2.094.110,69	R\$ 1.903.444,56	R\$ 2.740.900,08	R\$ 45.224,85	R\$ 208.308,41
Novembro	R\$ 2.138.147,22	R\$ 2.140.043,49	R\$ 1.683.815,88	R\$ 2.594.374,83	R\$ 42.807,18	R\$ 197.172,49
Dezembro	R\$ 1.170.326,58	R\$ 1.298.537,98	R\$ 1.125.825,33	R\$ 1.343.039,23	R\$ 22.160,15	R\$ 102.070,98
<b>Total</b>	<b>R\$ 28.033.788,11</b>	<b>R\$ 21.685.778,81</b>	<b>R\$ 18.693.385,55</b>	<b>R\$ 31.026.181,37</b>	<b>R\$ 511.931,99</b>	<b>R\$ 2.357.989,78</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 2,4 e 5.

Posteriormente, com o propósito de apurar os saldos mensais de PIS e de COFINS, os débitos e os créditos calculados foram comparados, conforme demonstrado na Tabela 24.

Tabela 24 - Apuração dos Saldos de PIS e COFINS da ALFAINCOR

Período de Apuração - Ano de 2017	a) Débitos de PIS (Receita Bruta + Receitas Financeiras)	b) Créditos de PIS	c) Saldo de PIS (c = a - b)	d) Débitos de COFINS	e) Créditos de COFINS	f) Saldo de COFINS (f = d - e)
Janeiro	R\$ 81.398,07	R\$ 39.963,02	R\$ 41.435,05	R\$ 375.449,55	R\$ 184.072,09	R\$ 191.377,46
Fevereiro	R\$ 75.166,33	R\$ 38.489,11	R\$ 36.677,22	R\$ 346.475,41	R\$ 177.283,17	R\$ 169.192,24
Março	R\$ 98.262,31	R\$ 39.459,25	R\$ 58.803,07	R\$ 452.642,25	R\$ 181.751,68	R\$ 270.890,57
Abril	R\$ 73.308,74	R\$ 34.067,22	R\$ 39.241,52	R\$ 337.831,69	R\$ 156.915,70	R\$ 180.916,00
Mai	R\$ 87.120,30	R\$ 54.012,27	R\$ 33.108,04	R\$ 401.499,33	R\$ 248.783,77	R\$ 152.715,57
Junho	R\$ 106.351,72	R\$ 55.429,65	R\$ 50.922,07	R\$ 490.019,85	R\$ 255.312,31	R\$ 234.707,54
Julho	R\$ 86.353,39	R\$ 58.085,69	R\$ 28.267,70	R\$ 397.985,02	R\$ 267.546,21	R\$ 130.438,82
Agosto	R\$ 89.516,21	R\$ 46.067,78	R\$ 43.448,43	R\$ 412.627,66	R\$ 212.190,98	R\$ 200.436,68
Setembro	R\$ 94.725,31	R\$ 36.165,83	R\$ 58.559,48	R\$ 436.768,38	R\$ 166.582,01	R\$ 270.186,37
Outubro	R\$ 79.993,47	R\$ 45.224,85	R\$ 34.768,62	R\$ 368.542,58	R\$ 208.308,41	R\$ 160.234,18
Novembro	R\$ 88.275,30	R\$ 42.807,18	R\$ 45.468,12	R\$ 406.663,31	R\$ 197.172,49	R\$ 209.490,82
Dezembro	R\$ 70.139,12	R\$ 22.160,15	R\$ 47.978,98	R\$ 323.114,02	R\$ 102.070,98	R\$ 221.043,04
<b>Total</b>	<b>R\$ 1.030.610,29</b>	<b>R\$ 511.931,99</b>	<b>R\$ 518.678,30</b>	<b>R\$ 4.749.619,05</b>	<b>R\$ 2.357.989,78</b>	<b>R\$ 2.391.629,27</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 21,22 e 23.

Desta forma, os valores devidos de PIS e COFINS no ano-calendário 2017 pela ALFAINCOR correspondem, respectivamente, a R\$ 518.678,30 e R\$2.391.629,27. Feita a quantificação do PIS e da COFINS, na sequência são apurados o IRPJ e a CSLL devidos pela ALFAINCOR.

### 4.3.2 IRPJ e CSLL

Para apuração do IRPJ e da CSLL da empresa ALFAINCOR na sistemática do lucro real, inicialmente é necessário apurar o resultado contábil da empresa, consolidando os resultados das empresas Alfa e Beta, agora, respectivamente, matriz e filial da ALFAINCOR. Também foi necessário fazer os seguintes ajustes decorrentes da incorporação:

- a) A empresa Beta deixou de ser controlada da empresa Alfa, e passou a ser filial da empresa ALFAINCOR, portanto não há mais apuração de equivalência patrimonial que anteriormente era feita pela empresa Alfa;
- b) O que anteriormente eram vendas da empresa Alfa para a empresa Beta, passam a ser transferências entre estabelecimentos (matriz para a filial), não afetando o resultado;
- c) As despesas com PIS e COFINS apurados com base na sistemática cumulativa pela empresa Alfa (Tabela 12) e os saldos de PIS e de COFINS na sistemática não cumulativa apurados pela empresa Beta (Tabela 19) devem ser desconsiderados;
- d) Os saldos de PIS e COFINS apurados pela ALFAINCOR (Tabela 24) devem ser considerados.

Na Tabela 25 é apresentado demonstrativo de apuração do resultado contábil da ALFAINCOR considerando todos esses ajustes.

Tabela 25 - Resultado Contábil ALFAINCOR

Descrição	Valor
(+) Resultado Contábil da Empresa Alfa	R\$ (639.085,79)
(-) Equivalência Patrimonial da Participação de Alfa em Beta	R\$ 4.080.490,91
(-) Receitas de Vendas de Alfa para Beta	R\$ 18.693.385,55
(+) Despesas com PIS e COFINS Cumulativo da Empresa Alfa	R\$ 1.762.168,27
(+) Saldos Devedores de PIS e COFINS não cumulativo da Empresa Beta	R\$ 1.028.773,28
(-) Saldos Devedores de PIS e COFINS não cumulativo da Empresa ALFAINCOR	R\$ 2.910.307,57
(+) Resultado Contábil da Empresa Beta	R\$ 2.213.155,60
(+) Compras Efetuadas da Empresa Alfa pela Empresa Beta	R\$ 18.693.385,55
<b>Resultado Contábil Anual da Empresa ALFAINCOR</b>	<b>R\$ (2.625.787,12)</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base na escrituração contábil da empresa Alfa e Beta.

Portanto, considerando os ajustes necessários, o prejuízo contábil da empresa ALFAINCOR no ano-calendário 2017 é de R\$ 2.625.787,12.

Para determinação da base de cálculo da CSLL da ALFAINCOR, o prejuízo contábil foi ajustado exclusivamente pela adição das despesas indedutíveis, tendo em vista que não foram identificados valores passíveis de exclusão. Assim, conforme demonstrativo da Tabela 26, no ano-calendário 2017, foi apurada base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$ 2.517.508,80. Conseqüentemente, não há CSLL devida para a ALFAINCOR.

Tabela 26 - Apuração da Base de Cálculo da CSLL da ALFAINCOR

<b>Cálculo da CSLL Devida - Ano Calendário 2017</b>	<b>Valores</b>
Lucro Líquido antes do IRPJ e da CSLL	R\$ (2.625.787,12)
(+) Despesas com Multas e Infrações Fiscais	R\$ 86.416,17
(+) Despesas com Brindes	R\$ 4.654,63
(+) Despesa com Provisão Créditos Liquidação Duvidosa	R\$ 17.207,52
<b>Base de Cálculo da CSLL</b>	<b>R\$ (2.517.508,80)</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 3,7 e 25.

Em relação ao IRPJ, de forma idêntica a CSLL, para determinação da base de cálculo o prejuízo contábil foi ajustado pela adição das despesas indedutíveis, chegando-se ao prejuízo fiscal de R\$ 2.517.508,80, conforme apresentado na Tabela 27.

Tabela 27 - Apuração da Base de Cálculo do IRPJ da ALFAINCOR

<b>Cálculo do IRPJ Devido - Ano Calendário 2017</b>	<b>Valor</b>
Lucro Líquido antes do IRPJ e após a CSLL	R\$ (2.625.787,12)
(+) Despesas com Multas e Infrações Fiscais	R\$ 86.416,17
(+) Despesas com Brindes	R\$ 4.654,63
(+) Despesa com Provisão Créditos Liquidação Duvidosa	R\$ 17.207,52
(+) CSLL Devida	R\$ -
<b>Base de Cálculo do IRPJ</b>	<b>R\$ (2.517.508,80)</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nas Tabelas 3,7 e 25.

Portanto, também em relação ao IRPJ, a ALFAINCOR não apurou IRPJ devido relativamente ao ano-calendário 2017 em função do prejuízo fiscal.

É importante ressaltar que, conforme estabelece a legislação, o estabelecimento localizado na Paraíba, mesmo sendo uma filial, continua fazendo jus ao benefício fiscal de redução de 75% do IRPJ devido. Entretanto, o benefício fiscal não foi utilizado no ano-calendário 2017 em função da apuração de prejuízo fiscal.

Ainda, merece destaque que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados pela ALFAINCOR no ano-calendário 2017 podem ser compensados em períodos de apuração subsequentes, desde que apurados resultados positivos e observados os limites e condições impostos pelas normas da legislação tributária que regem a matéria.

#### **4.3.3 Benefício Fiscal de ICMS**

O benefício fiscal de ICMS a que a empresa Beta fazia jus no Estado da Paraíba, em decorrência da sua incorporação e transformação em estabelecimento filial da ALFAINCOR sediada em outro estado, não pode mais ser utilizado.

Diante disso, o crédito presumido de ICMS, no valor de R\$ 2.331.547,04 (Tabela 20), não pode mais ser aproveitado, implicando em um acréscimo no ICMS devido após a incorporação. Isso não tem reflexo sobre o resultado contábil (utilizado no item anterior para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), tendo em vista que era contabilizado pela empresa Beta a crédito de conta do Patrimônio Líquido sem transitar pelo resultado.

Já o ICMS relativo às operações entre os dois estabelecimentos, anteriormente consistentes em vendas da empresa Alfa para a empresa Beta e agora transferências do estabelecimento matriz para o estabelecimento filial, não sofre qualquer alteração após a incorporação, na medida em que, por estarem sediados em Estados distintos, as transferências têm o mesmo tratamento tributário dispensado às vendas.

Apresentada a quantificação dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devidos pela empresa ALFAINCOR, e realizadas as considerações necessárias sobre o benefício fiscal do ICMS no Estado da Paraíba que deixa de existir, no próximo item do estudo são efetuadas as comparações das cargas tributárias nas duas situações societárias sob análise.

#### **4.4 ANÁLISE COMPARATIVA DAS CARGAS TRIBUTÁRIAS**

Na Tabela 28 foram consolidados os montantes devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pelas empresas Alfa e Beta, na situação atual

(empresa Beta controlada pela empresa Alfa), sendo Alfa tributada pelo lucro presumido e Beta tributada pelo lucro real.

Tabela 28 - Consolidação da Carga Tributária das Empresas Alfa e Beta

<b>Tributos</b>	<b>a) Empresa Alfa</b>		<b>b) Empresa Beta</b>		<b>c) Consolidação da Carga Tributária (c = a + b)</b>
PIS	R\$	313.810,79	R\$	183.396,39	R\$ 497.207,18
COFINS	R\$	1.448.357,48	R\$	845.376,89	R\$ 2.293.734,38
IRPJ	R\$	1.072.683,81	R\$	132.371,32	R\$ 1.205.055,13
CSLL	R\$	568.609,07	R\$	199.254,70	R\$ 767.863,77
<b>Total dos Tributos Federais</b>	<b>R\$</b>	<b>3.403.461,15</b>	<b>R\$</b>	<b>1.360.399,31</b>	<b>R\$ 4.763.860,45</b>
INCENTIVO FISCAL DE ICMS		-	R\$	(2.331.547,04)	R\$ (2.331.547,04)
<b>Carga Tributária Líquida</b>					<b>R\$ 2.432.313,41</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nas tabelas 9,11,12,13,14,19 e 20.

Assim, pode-se observar que para as empresas Alfa e Beta, no ano-calendário 2017, os tributos federais (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) totalizaram R\$ 4.763.860,45. Além disso, no que diz respeito ao ICMS, a empresa Beta conta com uma redução, a título de incentivo fiscal, no valor de R\$ 2.331.547,04. Dessa forma, a carga tributária líquida (tributos federais devidos menos incentivo fiscal do ICMS) é de R\$ 2.432.313,41.

Na tabela 29 estão demonstrados os valores devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS após a incorporação de Beta por Alfa. Na nova situação societária, a ALFAINCOR (denominação dada a empresa Alfa após ter incorporado Beta) é tributada pelo lucro real e a empresa Beta passa a ser uma filial.

Tabela 29 - Demonstrativo da Carga Tributária da Empresa ALFAINCOR

<b>Tributos</b>	<b>Empresa ALFAINCOR</b>	
PIS	R\$	518.678,30
COFINS	R\$	2.391.629,27
IRPJ	R\$	-
CSLL	R\$	-
<b>Total dos Tributos Federais</b>	<b>R\$</b>	<b>2.910.307,57</b>
INCENTIVO FISCAL DE ICMS	R\$	-

Fonte: Elaborada pela autora com base nas tabelas 24,26 e 27.

Desta forma, o montante dos tributos federais devidos relativamente ao ano-calendário 2017 pela empresa ALFAINCOR é de R\$ 2.910.307,57. Relevante salientar que deixando de ser uma empresa independente no estado da Paraíba, e

tornando-se filial da empresa Alfa, o estabelecimento Beta deixa de fazer jus ao benefício fiscal de ICMS.

Na tabela 30 é apresentado comparativo entre as cargas tributária líquidas considerando as duas situações objeto da análise.

Tabela 30 - Comparativo das Cargas Tributárias

<b>Tributos</b>	<b>a) Empresa Alfa + Beta</b>		<b>b) Empresa AIFAINCOR</b>	
PIS	R\$	497.207,18	R\$	518.678,30
COFINS	R\$	2.293.734,38	R\$	2.391.629,27
IRPJ	R\$	1.205.055,13	R\$	-
CSLL	R\$	767.863,77	R\$	-
<b>Total dos Tributos Federais</b>	<b>R\$</b>	<b>4.763.860,45</b>	<b>R\$</b>	<b>2.910.307,57</b>
INCENTIVO FISCAL DE ICMS	R\$	(2.331.547,04)	R\$	-
<b>Carga Tributária Líquida</b>	<b>R\$</b>	<b>2.432.313,41</b>	<b>R\$</b>	<b>2.910.307,57</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nas tabelas 28 e 29.

De acordo com os dados da Tabela 30, levando em consideração exclusivamente os tributos federais, a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa traria uma redução de carga tributária no montante de R\$ 1.853.552,88 (R\$ 4.763.860,45 – R\$ 2.910.307,57). Entretanto, em função da impossibilidade de continuar usufruindo do benefício fiscal de ICMS no Estado da Paraíba, a carga tributária líquida indica que, com a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa, haveria um aumento de R\$ 477.994,16 (R\$ 2.910.307,57 - R\$ 2.432.313,41) no ônus fiscal.

Relevante lembrar que, na nova situação, a empresa ALFAINCOR apurou prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL que podem ser utilizadas futuramente para compensação com resultados positivos, desde que observadas as regras estabelecidas pela legislação tributária.

Assim, considerando todos os tributos impactados pela operação de incorporação (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ICMS), verificou-se que a manutenção da situação atual, em que Alfa e Beta são empresas independentes, é a que apresenta a menor carga tributária.

Concluída a parte prática do trabalho, no próximo capítulo são retomados os objetivos do estudo, respondido o problema de pesquisa e destacadas as conclusões a que se chegou com a análise dos resultados.

## 5 CONCLUSÃO

Este estudo tratou de planejamento tributário caracterizado pela avaliação, sob o aspecto tributário, de reorganização societária consistente da incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa, com o intuito de verificar se haveria redução da carga tributária. Foram quantificados o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS e o ICMS tanto na situação atual, em que Alfa e Beta são empresas distintas, como na nova situação em que Alfa incorpora Beta. Apesar das empresas Alfa e Beta serem estabelecimentos industriais, o IPI não foi considerado para fins desse estudo, visto que os produtos fabricados por ambas empresas têm alíquota zero.

O primeiro objetivo específico do estudo foi apurar a carga tributária das duas empresas na situação atual. De acordo com os dados apresentados na Tabela 28, relativamente ao ano-calendário 2017, na situação atual, com a tributação da empresa Alfa pelo lucro presumido e da empresa Beta pelo lucro real, o montante dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) apurados foi de R\$ 4.763.860,45. Ainda, em função de incentivo fiscal no Estado da Paraíba, e empresa Beta teve uma redução de ICMS no valor de R\$ 2.331.547,04, resultando em uma carga tributária líquida, para fins de análise deste estudo, de R\$ 2.432.313,41.

As operações de vendas de produtos da empresa Alfa para a empresa Beta são muito expressivas, representando 39% do total das vendas da empresa Alfa no ano-calendário 2017 e 93% do total das compras efetuadas pela empresa Beta no mesmo período. Consequentemente, é relevante analisar os reflexos tributários decorrentes dessas operações. Sendo a empresa Alfa tributada pelo lucro presumido, apura o PIS e a COFINS de forma cumulativa, sujeitando-se a aplicação das alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre a receita bruta decorrente das vendas para a empresa Beta. No entanto, a empresa Beta é tributada pelo lucro real, apurando o PIS e a COFINS de forma não-cumulativa. Assim, tem direito a créditos em relação às compras feitas da empresa Alfa, quantificados com a aplicação das alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,60% para o COFINS. Dessa forma, as operações de compra e venda entre as empresas Alfa e Beta geram um ganho tributário na esfera do PIS e do COFINS pois o ônus para a empresa Alfa corresponde a 3,65% do valor das operações e o bônus (créditos de PIS e de COFINS) para a empresa Beta corresponde a 9,25% desse mesmo valor.

No que se refere ao IRPJ e a CSLL, ainda na atual, observou-se que a empresa Alfa apurou prejuízo contábil no ano e, mesmo que esse prejuízo contábil fosse ajustado pelas adições e exclusões estabelecidos pela legislação tributária, resultaria em bases de cálculo negativas de IRPJ e de CSLL. Portanto, se tributada pelo lucro real, a empresa Alfa não apuraria qualquer valor devido a título de IRPJ e de CSLL. Entretanto, a empresa Alfa optou pela tributação pelo lucro presumido em que as bases de cálculo são determinadas com base em coeficientes aplicados sobre a receita bruta, não levando em consideração o resultado contábil, e fazendo com que a empresa Alfa tenha apurado encargos com IRPJ e CSLL expressivos. Já em relação a empresa Beta, cabe destacar que, em função de incentivo fiscal a que tem direito, foi beneficiada com a redução de 75% do valor do IPRJ devido, sendo que o benefício não se aplica a CSLL.

Também na situação atual, a empresa Alfa teve redução no ICMS devido no valor de R\$ 2.331.547,04, em função de benefício fiscal do Estado da Paraíba que permite a utilização de créditos presumidos de ICMS, reduzindo o valor do ICMS a pagar a apenas um por cento do seu valor total.

O segundo objetivo específico consistiu na apuração da carga tributária na nova situação, com a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa, tornando-se Beta uma filial da empresa Alfa. A empresa Alfa após a incorporação foi aqui denominada de ALFAINCOR e é obrigada à tributação pelo lucro real por apresentar receita anual superior a 78 milhões de reais. Nessa nova situação, conforme dados da Tabela 29, o montante dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devidos pela ALFAINCOR totalizaram R\$ 2.910.307,57

Ainda nessa nova configuração, as operações entre as duas empresas não são mais compras e vendas, passando a serem tratadas como transferências entre estabelecimentos da mesma empresa. Conseqüentemente, nessa nova situação, quando da saída dos produtos do estabelecimento matriz não há a incidência de PIS e de COFINS. Entretanto, por ocasião da entrada desses produtos no estabelecimento filial (antiga empresa Beta), não existe a possibilidade de tomar créditos de PIS e de COFINS. Por outro lado, o estabelecimento matriz, agora sujeito a incidência não-cumulativa por ser tributado pelo lucro real, passa a ter direito a tomar créditos de PIS e de COFINS relativamente as aquisições e despesas autorizadas pela legislação tributária.

Pelo fato de matriz e filial estarem sediados em estados distintos - Rio Grande do Sul e Paraíba - não há alteração em relação ao ICMS, pois as legislações de ambos estados estabelecem que as transferências entre estabelecimentos são tributadas como se fossem vendas, gerando débitos para a matriz e créditos para a filial. No entanto, é preciso ressaltar que, tornando-se filial, o estabelecimento sediado na Paraíba deixa de fazer jus ao benefício fiscal de ICMS.

Na nova situação, a ALFAINCOR não apresentou IRPJ e CSLL devidos, na medida em que apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Em função disso, ainda que continuasse autorizada a usufruir de benefício fiscal de redução do IRPJ por desenvolver atividade incentivada no Nordeste, a filial (antiga empresa Beta) não consegue utilizá-lo em função dos resultados negativos apurados.

O terceiro e último objetivo específico era comparar as cargas tributárias associadas às duas situações sob análise. Conforme os dados da Tabela 30, na nova situação, após a incorporação, em função da inexistência de IRPJ e CSLL devido, houve redução expressiva da carga tributária, especialmente porque na situação atual – antes da incorporação – a empresa Alfa era tributada pelo lucro presumido.

Levando-se em consideração somente o PIS e a COFIS, verificou-se, na nova situação, um aumento da carga tributária. Conforme já destacado, isso ocorreu porque não existe mais aquele ganho decorrente da tributação das vendas de Alfa para Beta com a utilização de alíquotas que totalizam 3,65% (incidência cumulativa) e a tomada de créditos sobre as compras pela empresa Beta com a utilização de alíquotas totalizando 9,25% (incidência não cumulativa) característico da situação atual.

Ainda assim, se considerados apenas os tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), haveria redução de carga tributária com a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa no valor total de R\$ 1.852.552,89, o que corresponde a 39% da carga tributária apurado na situação atual (Alfa e Beta são empresas distintas).

No entanto, não fazendo mais jus ao benefício fiscal de ICMS, a empresa ALFAINCOR, deixa de usufruir da redução do tributo estadual no valor total de R\$ 2.331.547,04. Ou seja, a redução do ônus tributário na esfera federal é inferior ao aumento da carga tributária de ICMS que ocorre após a perda do benefício fiscal do Estado da Paraíba.

Desta forma, respondendo de forma objetiva ao problema de pesquisa, na comparação com a situação atual em que Alfa e Beta são empresas distintas, a incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa resulta em um aumento de R\$ 477.994,15 na carga tributária líquida do ano-calendário 2017, passando de R\$ 2.432.313,41 na situação atual para R\$ 2.910.307,57 na nova situação. Portanto, sob o aspecto tributário, não é recomendável a implementação da reestruturação societária.

Por fim, especialmente em função do prejuízo apurado pela empresa Alfa na situação atual, sugere-se a realização de novos estudos e análises, avaliando a utilização da tributação pelo lucro real pela empresa Alfa. Além disso, levando em conta que os benefícios fiscais, tanto de ICMS, quanto de IRPJ são transitórios, é importante ficar atento a qualquer modificação ou extinção dos incentivos fiscais, modificando a situação atual e cabendo nova avaliação dos reflexos tributários de eventual incorporação da empresa Beta pela empresa Alfa.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Dalci Mendes. **Aspectos contábeis e tributários das reestruturações societárias**: incorporação, fusão e cisão de empresas. Revista Catarinense da Ciência Contábil do CRCSC, Santa Catarina, v. 6, n. 16, p. 43-62, 2007.
- ANDRADE FILHO, Edeimar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BAZZI, Samir. **Gestão Tributária**. 1. ed. São Paulo: Pearson, 2015.
- BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRASIL, **Decreto nº 4.213 de 26 de abril de 2002a**. Define os setores da economia prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da extinta SUDENE, e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4213.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4213.htm)>. Acesso em: 30 mai. 2018.
- BRASIL, **Decreto nº 8.426/15 de 01 de abril de 2015**. Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm)>. Acesso em: 17 mai. 2018.
- BRASIL, **Decreto nº 4.524 de 17 de dezembro de 2002b**. Regulamenta a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4524.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4524.htm)> Acesso em: 08 ago 2018.
- BRASIL, **Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm)> Acesso em: 04 jun. 2018.
- BRASIL, **Instrução Normativa 1.700 de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

BRASIL, **Lei 10.865 de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2004/lei-10865-30-abril-2004-531830-norma-pl.html>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

BRASIL, **Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm)>. Acesso em: 30 de mai. 2018.

BRASIL, **Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm)>. Acesso em: 02 jun. 2018.

BRASIL, **Lei Complementar n° 08 de 07 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm)>. Acesso em: 20 mai. 2018.

BRASIL, **Lei Complementar n° 70 de 30 dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em: 19 mai. 2018.

BRASIL, **Lei Complementar n° 87 de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm)>. Acesso em: 04 jun. 2018.

BRASIL, **Lei n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002c**. Institui o Código Civil. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em: 08 set. 2017.

BRASIL, **Lei n° 10.833 de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/l10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/l10.833.htm)>. Acesso em: 04 jun. 2018.

BRASIL, **Lei n° 11.933 de 28 de abril de 2009**. Altera a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.666, de 8 de maio de 2003, e 11.907, de 2 de fevereiro de 2009; revoga dispositivos das Leis nºs 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, e 8.850, de 28 de janeiro de 1994, para alterar o prazo de pagamento dos impostos e contribuições federais que especifica, reduzir a base de cálculo da contribuição do produtor rural na venda dos produtos que especifica e efetuar ajustes na tributação do cigarro; e

dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/L11933.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/L11933.htm)>. Acesso em: 04 jun. 2018.

BRASIL, **Lei nº 12.249 de 11 de junho de 2010**. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para Uso Educacional - RECOMPE; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante - FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante - CDFMM; institui o Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira - RETAERO; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV; altera as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.948, de 16 de junho de 2009, 11.977, de 7 de julho de 2009, 11.326, de 24 de julho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 5.615, de 13 de outubro de 1970, 9.126, de 10 de novembro de 1995, 11.110, de 25 de abril de 2005, 7.940, de 20 de dezembro de 1989, 9.469, de 10 de julho de 1997, 12.029, de 15 de setembro de 2009, 12.189, de 12 de janeiro de 2010, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 11.775, de 17 de setembro de 2008, os Decretos-Leis nºs 9.295, de 27 de maio de 1946, 1.040, de 21 de outubro de 1969, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga as Leis nºs 7.944, de 20 de dezembro de 1989, 10.829, de 23 de dezembro de 2003, o Decreto-Lei nº 423, de 21 de janeiro de 1969; revoga dispositivos das Leis nºs 8.003, de 14 de março de 1990, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 5.025, de 10 de junho de 1966, 6.704, de 26 de outubro de 1979, 9.503, de 23 de setembro de 1997; e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Lei/L12249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12249.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2018.

BRASIL, **Lei nº 12.814 de 16 de maio de 2013**. Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei nº 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nos 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nos 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm)>. Acesso: em 04 jun. 2018.

BRASIL, **Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm)>. Acesso em: 04 jun. 2018.

BRASIL, **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm)>. Acesso em: 04 jun. 2018.

BRASIL, **Medida Provisória nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001a**. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social-COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm)>. Acesso em: 24 mai. 2018.

BRASIL, **Medida Provisória nº 2.199-14 de 24 de agosto de 2001b**. Altera a legislação do imposto sobre a renda no que se refere aos incentivos fiscais de isenção e de redução, define diretrizes para os incentivos fiscais de aplicação de parcela do imposto sobre a renda nos Fundos de Investimentos Regionais, e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2199-14.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2199-14.htm)>. Acesso em: 19 mai. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 04 jun. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. (RIR/99). Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002d**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 04 jun. 2018.

**BRASIL. Lei nº 12.715 de 17 de setembro de 2012.** Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica; institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência; restabelece o Programa Um Computador por Aluno; altera o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores, instituído pela Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007; altera as Leis nºs 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.484, de 31 de maio de 2007, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.414, de 9 de junho de 2011, 8.666, de 21 de junho de 1993, 10.925, de 23 de julho de 2004, os Decretos-Leis nºs 1.455, de 7 de abril de 1976, 1.593, de 21 de dezembro de 1977, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12715.htm) Acesso em: 20 jun. 2018.

CHIEREGATO, Renato, OLIVEIRA, Luis Martins de, SOUZA, Ailton Fernando e ARIEDE, Marcia Sousa Nascimento. **Controle Tributário para Administradores e Contadores**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001a.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Incorporação, Fusão, Cisão e Outros Eventos Societários**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001b.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento Tributário: Análise Jurídica e Ética**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**. 39. ed. São Paulo: IR Publicações, 2014.

IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumo**. 2016. Disponível em <<https://ibpt.com.br/noticia/2489/Na-contramao-do-mundo-Brasil-tributa-mais-o-consumo>> Acesso em: 19 set. 2018.

JUS BRASIL. **43 Frases sobre Impostos**. São Paulo, 2014. Disponível em <<https://direitoeliberdade.jusbrasil.com.br/artigos/136401423/43-frases-sobre-impostos>> Acesso em: 15 out. 2018.

LUZ, Érico Eleutério da. **Contabilidade Tributária**. 2. ed. Curitiba: Intersaberes, 2014.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica**. 10. ed. São Paulo; Frase Editora, 2003.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luis Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez e GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, Luis Martins. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PARAÍBA, **Decreto n° 17.252 de 27 de dezembro de 1994a**. Consolidação e Nova Redação ao Regulamento do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento industrial da Paraíba – FAIN. Disponível em: <[http://www.normasbrasil.com.br/norma/decreto-17252-1994-pb\\_144470.html](http://www.normasbrasil.com.br/norma/decreto-17252-1994-pb_144470.html)>. Acesso em: 18 ago. 2018.

PARAÍBA, **Decreto n° 18.930 de 19 de junho de 1997**. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/36-regulamentos/815-decreto-n-18-930-de-19-de-junho-de-1998>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

PARAÍBA, **Lei n° 10.608 de 18 de dezembro de 2015**. Condiciona a fruição do benefício previsto em Resolução do Conselho Deliberativo do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN à concessão de Regime Especial de Tributação, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/64-leis/icms/1669-lei-n-10-608-de-18-de-dezembro-de-2015>>. Acesso em 30 mai 2018.

PARAÍBA, **Lei n° 4.856 de 29 de julho de 1986**. Cria o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN, e determina outras providências. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=145073>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

PARAÍBA, **Lei n° 6.000 de 23 de dezembro de 1994b**. Consolida as normas que dispõem sobre o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN, e dá outras providências. Disponível em <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=145079>>. Acesso em: 27 mai 2018.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PERES, Adriana Manni; ALMEIDA, Cristina Beatriz de Sousa; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. **Como utilizar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura e PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RIO GRANDE DO SUL, **Decreto nº 37.699 de 26 de agosto de 1997**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>>. Acesso em: 30 mai 2018.

SILVA, E. L. MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

STROHMEIER, Lilian Souza. **O planejamento tributário através de reorganizações societárias**. Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. Porto Alegre, 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

VICECONTI, Paulo e NEVES, Silvério das. **Contabilidade Societária**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro Presumido**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro Real**. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: Fusão, Cisão e Incorporação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.