**MEMORANDO**

**PARA:** Sr. Mário José

**DE:** Leonardo Thomaz Pignatari (8591940); Rafael Dzik (8045908); Tarcísio Tamanini (8126356); Nicole Raca Bromberg (4574401); João Victor Brandão Wantuil; e Cesar Augusto 475077.

**REF.:** Reestruturação da “Móveis Planejados Ltda.”

**DATA:** 31 de agosto de 2017

Conforme solicitado, apresentamos a seguir nossos comentários acerca da proposta de planejamento tributário trazida pelo Grupo 1 a respeito da reestruturação da “Móveis Planejados Ltda.”, bem como trazemos a nossa proposta de planejamento.

**1.** **FATOS**

O Sr. Mario José é sócio da “Móveis Planejados Ltda.”, a qual atua no mercado de móveis há mais de trinta anos. A empresa possui uma fábrica em Santo André e suas operações estão restritas à venda de móveis a uma sociedade denominada “Rooms S.A”, sediada em São Paulo.

A relação entre estas duas empresas se desenvolve da seguinte forma: o cliente se dirige à “Rooms S.A”, na qual um arquiteto especialista elabora o projeto de acordo com a especificação do cliente. Posteriormente, a “Rooms S.A” envia o pedido personalizado à “Móveis Planejados Ltda.”, que os produz e vende àquela, a qual os revende ao cliente final.

O problema desta operação reside no fato de que a margem de lucro da “Móveis Planejados Ltda.” é muito baixa, em torno de 5% (cinco por cento), a qual é decorrente das altas despesas operacionais e da queda na demanda por parte da “Rooms S.A”. Por outro lado, esta empresa está tendo elevadas margens de lucro em virtude da aquisição de móveis fabricados por outras indústrias.

Diante desta situação crítica, o Sr. Mário José foi procurado pelo renomado arquiteto João Friedricksen, ex-funcionário da “Rooms S.A”, o qual ofereceu uma proposta de negócios, visando à constituição de uma nova empresa, que seria concorrente da “Rooms S.A”. A grande guinada nos rumos desta nova empresa consistiria nos acabamentos importados (tecidos, puxadores, detalhes em couro, dentre outros, de procedência francesa) dos móveis planejados, que seriam pessoalmente adicionados pelo Sr. João Friedricksen.

Dessa forma, o Sr. Mário José procurou uma empresa de consultoria para montar a nova estruturação do negócio, considerando todas as peculiaridades desta operação, principalmente, aquelas relacionadas aos impactos tributários.

**2.** **PROPOSTA DA CONSULTORIA ESPECIALIZADA**

Após a análise dos principais aspectos da operação, a consultoria especializada propôs a seguinte estrutura:

· Constituição de uma nova pessoa jurídica: a **Móveis Inovadores Ltda.**, cuja metade das cotas seria do Sr. Mário José, sendo a outra metade do Sr. João Friedricksen. Esta empresa teria três estabelecimentos: (i) em São Paulo, responsável pelas vendas dos móveis aos consumidores finais; (ii) em Santa Catarina, responsável pela importação dos acabamentos franceses; (iii) um no Rio Grande do Norte, responsável pela produção dos móveis;

· Constituição de uma segunda pessoa jurídica: a **Móveis Log. EIRELI**, de integral propriedade do Sr. Mário José, que seria responsável pelo transporte dos móveis do Rio Grande do Norte até São Paulo, sendo contratada pela Móveis Inovadores Ltda.;

· Formação de uma terceira pessoa jurídica: a **Friedricksen Arquitetos S/S**, 99% (noventa e nove por cento) do Sr. José Fridricksen e 1% (um por cento) de sua assistente, que seria responsável pela prestação de serviços consistentes nos projetos dos móveis e na aplicação dos acabamentos franceses aos móveis.

· Criação de uma quarta pessoa jurídica: a **J & F Serviços de Montagem Ltda.**, na qual metade das cotas seria do Sr. Mário José, sendo a outra parte do Sr. João Friedricksen. A empresa, a qual contaria com uma equipe técnica treinada pelo arquiteto-sócio, seria responsável pela montagem dos móveis no domicílio do comprador, tendo como sede uma casa situada do outro lado da rua da Móveis Inovadores Ltda. e conta, ainda, com 3 funcionários administrativos e uma secretária próprios.

Em resumo, as atividades destas empresas seriam desenvolvidas da seguinte forma: a Móveis Inovadores Ltda. e a Friedricksen Arquitetos S/S teriam estabelecimentos contíguos de forma que quando um consumidor final se dirigisse à Móveis Inovadores Ltda., ele seria encaminhado à Friedricksen Arquitetos S/S para a elaboração de um projeto, o qual seria enviado à Móveis Inovadores Ltda. Após a produção dos móveis, estes seriam entregues no domicílio do comprador, sendo que a aplicação dos acabamento seria efetuada pessoalmente Sr. Friedricksen. A montagem dos móveis, por sua vez, seria realizada pela J & F Serviços de Montagem Ltda., que coordenaria com a Móveis Log. EIRELI, para que no dia da entrega a equipe estivesse já no domicílio do comprador para realizar a montagem dos móveis em até 4 (quatro) horas.

Os principais aspectos atinentes a esta estruturação são: (i) integralização do capital social da Móveis Inovadores Ltda. com máquinas, por parte do Sr. Mário José e com um imóvel por parte do Sr. José Friedricksen, na proporção de 50% (cinquenta por cento) cada, sendo que 100% (cem por cento) dos lucros seriam repassados ao Sr. Mário José; (ii) o estabelecimento da Móveis Inovadores em Santa Catarina importaria os acabamento, aproveitando-se do "Programa Pró-Emprego", o qual prevê o diferimento do ICMS nas operações de entrada de mercadorias do exterior; (iii) o estabelecimento do Rio Grande do Norte produziria os móveis, valendo-se de um financiamento por meio do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROADI); entre outros.

Não satisfeito com a proposta oferecida pela consultoria especializada, o Sr. José Mário procurou o escritório “Grupo 1”, o qual apresentou uma nova estruturação, considerando as falhas do planejamento resumido acima.

**3.** **PROPOSTA DO GRUPO 1**

Este escritório propôs a manutenção da Friedricksen Arquitetos S/S, sediada em São Paulo, a fim de se aproveitar do chamado ISS fixo (oitocentos reais multiplicado pelo número de funcionários), uma vez que se trata de sociedade uniprofissional, nos termos do art. 15, I, “a”, da Lei 13.701/2003.

Outrossim, o “Grupo 1” entendeu pela manutenção da Móveis Inovadores Ltda. também na cidade de São Paulo, sendo que a relação com a sociedade de arquitetos seria a mesma daquela desenhada na proposta oferecida pela consultoria especializada. A produção dos móveis ficaria a cargo do estabelecimento da Móveis Inovadores localizado no Rio Grande do Norte.

As principais alterações propostas pelo escritório supracitado são as seguintes: (i) a importação dos acabamentos seria realizada pela Zona Franca de Manaus de modo a obter os benefícios fiscais disponibilizados nesta região (Imposto de Importação, ICMS-Importação e PIS/COFINS-Importação); e (ii) tentativa de fixar o estabelecimento da Móveis Inovadores em alguma localidade, cuja carga tributária de ICMS seja menor.

Portanto, essas foram as principais observações apontadas pelo “Grupo 1”. Ainda insatisfeito com a proposta apresentada, o Sr. Mário José procura uma “second opinion”, honrando-nos com a oportunidade de oferecer uma estruturação que melhor atenda a suas necessidades.

**4.** **CRÍTICAS AO PLANEJAMENTO DO “GRUPO 1”**

De início, critica-se a opção pela importação dos acabamentos pela Zona Franca de Manaus, levando em consideração os requisitos exigidos pela legislação aplicável para que o contribuinte faça jus aos benefícios. De acordo com o art. 3º do Decreto-lei nº 288/67, a isenção do imposto de importação se aplica à entrada de mercadoria estrangeira destinadas ao *consumo interno* da região[[1]](#footnote-1). A Cartilha de Incentivos Fiscais disponibilizada no site da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA reforça esse entendimento, deixando bem claro aos contribuintes quais os requisitos necessários para obtenção da medida[[2]](#footnote-2).

E nem poderia ser diferente. O requisito imposto pela regulamentação está claramente alinhado ao objetivo principal da criação da ZFM, proclamado no art. 1º do Decreto-lei nº 288/67, que nada mais é do que promover o desenvolvimento da região de Manaus, em razão dos fatores geográficos e sociais do local. Assim, não é difícil concluir que o benefício exige que o produto importado se destine ao consumo interno da região.

Considerando que o estabelecimento e a atividade principal da Móveis Inovadores Ltda. não se destina ao consumo interno dos habitantes da região e Manaus, e considerando que o tipo de serviço prestado pela empresa e pela própria Friedricksen Arquitetos S/S tem como público alvo moradores da região Sul e Sudeste do Brasil, é evidente que o benefício fiscal será negado ao cliente.

Além do risco de negação da isenção pretendida na região, a importação dos acabamentos por essa região exigiria alto custo logístico, de frete e de transporte dos produtos importados, o que encareceria demasiadamente os custos da atividade dos clientes. O acréscimo dos custos da atividade, somado à probabilidade altíssima de não obter o benefício, tornam a proposta do Grupo 1 demasiadamente arriscada e pouco proveitosa.

Há uma segunda crítica ao planejamento proposto, que diz respeito aos aspectos societários da Móveis Inovadores.
 De acordo com o Grupo 1, a diferença de receita obtida pela Móveis Inovadores Ltda. e pela Friedricksen Arquitetos S/S seria equalizada mediante a distribuição desigual de lucros da Móveis Inovadores Ltda, que seria assegurada mediante assinatura de acordo de acionistas entre o Sr. Mário José e o Sr. João Friedricksen. Ainda de acordo com o Grupo 1, o cumprimento específico desse contrato seria garantido pelo art. 118 da Lei das S.A., que possui um regime jurídico específico para tornar o acordo de acionistas vinculante para a companhia e para os seus administradores.
 O art. 118 da Lei das S.A. é de fato uma excelente opção para fazer com que o acordo deixe de ser um mero “contrato de gaveta” e se torne um instrumento verdadeiramente obrigatório. Basta considerar que, se por algum motivo o Sr. João Friedricksen se recuse a comparecer à assembleia para deliberar a distribuição desigual de lucros ou descumpra o acordo, o Sr. Mário José poderá exigir com que o administrador da empresa vote no lugar do sócio inadimplente.
 Ocorre que o Grupo 1 não levou em consideração que o regime do art. 118 é aplicável apenas às sociedades anônimas, muito embora seu planejamento tributário tenha recomendado que a Móveis Inovadores seja constituída na forma de sociedade limitada. Se a Móveis Inovadores for de fato uma limitada, a distribuição de lucros de forma desigual mediante celebração de acordo de acionistas se torna demasiadamente arriscada ao cliente, que ficará nas mãos da boa-fé do outro sócio para receber os lucros que faz jus.
 Por essa razão, o Sr. Mário José solicitou a elaboração de uma nova proposta de planejamento, que passaremos a descrever no item subsequente.

**5. NOVA PROPOSTA DE PLANEJAMENTO**

**5.1 Forma societária**

Levando-se em consideração as críticas relativas à forma societária escolhida pelo Grupo 1 realizada no capítulo anterior, há duas maneiras de contornar o problema identificado e fazer com que o acordo de acionistas celebrado pelo cliente se sujeite ao art. 118 da Lei das S.A.:

(i) manutenção da Móveis Inovadores na forma de sociedade limitada, porém com referência expressa no estatuto social à regência supletiva da Lei das S.A., nos termos do art. 1.053, para. único do Código Civil; ou

(ii) constituir a Móveis Inovadores na forma de uma sociedade anônima de capital fechado.

Como a criação de uma limitada com regência supletiva da Lei das S.A. traz insegurança quanto à aplicação do art. 118 (há dúvidas quanto à compatibilidade do regime desse dispositivo com as regras que regem as limitadas do Código Civil e não existe jurisprudência pacificada sobre o tema), a melhor opção é constituir a Móveis Inovadores na forma de uma companhia fechada.

Assim, o Sr. Mário José e o Sr. João Friedricksen irão celebrar um acordo de acionistas que exige reunião prévia dos dois sócios antes de toda assembleia geral que tiver a distribuição de lucros como ordem do dia. Na reunião prévia, os sócios deverão deliberar pela distribuição desigual de forma a repartir os lucros decorrentes da atividade realizada conjuntamente pela Friedricksen Arquitetos S/S e Móveis Inovadores de forma igualitária entre os dois sócios.

Uma vez arquivado o pacto parasocial na sede da empresa, o acordo se torna vinculante para ambos, para a companhia e para seus administradores, nos termos do art. 118 da Lei das S.A.:

*Art. 118. Os acordos de acionistas, sobre a compra e venda de suas ações, preferência para adquiri-las, exercício do direito a voto, ou do poder de controle deverão ser observados pela companhia quando arquivados na sua sede.*

*§ 8o O presidente da assembléia ou do órgão colegiado de deliberação da companhia não computará o voto proferido com infração de acordo de acionistas devidamente arquivado.*

**5.2 ISS e ICMS**

A estrutura operacional proposta pelo presente planejamento tributário leva em conta a possibilidade de substituir a incidência do ICMS (imposto sobre a circulação de mercadorias) na circulação dos móveis pelo ISS (imposto sobre serviço) incidente na prestação de serviço de marcenaria e carpintaria.

Conforme proposto pela planejamento tributário anterior, a Móveis Inovadoras Ltda. pretende produzir/industrializar seus móveis no Rio Grande do Norte (fato gerador do IPI) e depois transportar tais móveis até os consumidores finais (fato gerador do ICMS).

Sendo assim, haverá a incidência de ICMS sob a alíquota de 5% devida ao Estado do Rio Grande do Norte ( Estado de origem), em virtude do programa de benefício fiscal. Por sua vez, será aplicada a alíquota do ICMS do Estado de destino dos móveis, calculada pela diferença entre alíquota interestadual e a alíquota interna do Estado de destino. Se o destino dos móveis for São Paulo, alíquota será de 18% (conforme o artigo 52, inciso I do RICMS determinado pelo Decreto 62.761) menos 12% (alíquota interestadual), resultando na alíquota efetiva de 6%. Cabe ressaltar que existe o risco de São Paulo considerar inconstitucional a redução de alíquota concedida pelo Estado do Rio Grande do Norte e somente conceder o crédito pela alíquota efetivamente paga no Estado de origem e neste caso a alíquota será de 13% (18%-5%). A base de cálculo do ICMS será o montante da operação, incluindo o frete e despesas acessórias cobradas do consumidor.

Portanto, caso a operação das Móveis Inovadoras se baseie no planejamento tributário proposto haverá a incidência de ICMS sob a alíquota total de 11% ou de no caso ser contestada o incentivo fiscal de 18%.

Nesse sentido, propomos a mudança da operação das Móveis Inovadoras para que seja aplicável ISS e não mais ICMS. A LC 116/2003 prevê no seu art. 1°, § 2° que “ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”.

Enquanto, conforme já demonstrado, a alíquota efetiva de ICMS será de 11% ou de 18% sobre o valor da operação, a alíquota efetiva do ISS será de 2 a 5% sobre o valor da operação. Dessa forma, o nosso planejamento tributário propõe uma redução considerável na tributação incidente sobre a operação das Moveis Inovadoras Ltda.

Como mencionado, acreditamos ser cabível, in casu, a incidência do ISS, em lugar do ICMS. Isso porque trata-se, aqui, de serviço prestado sob encomenda, e não de circulação de mercadoria. Para tanto, afiliamo-nos à corrente doutrinária que adota uma concepção econômica de serviço, enquanto criação de um bem (utilidade) imaterial para um terceiro, sob a condição de uma contraprestação econômica, utilidade esta que se encontra no âmbito da circulação econômica[[3]](#footnote-3). No caso do serviço de marcenaria, compreendido enquanto transformação de madeira em objeto útil ou decorativo, percebe-se tratar-se de criação de uma utilidade na etapa de circulação econômica, já que consiste na concretização de um projeto pretendido pelo consumidor final, resultando na disponibilização de um bem diretamente tal consumidor.

Trata-se, aqui, de um serviço misto[[4]](#footnote-4), que envolve a disponibilização de uma utilidade imaterial (atendimento a projeto disponibilizado pelo consumidor e concretização de suas ideias na obtenção de um bem pretendido), e de um bem material, qual seja, o próprio móvel a ser entregue, incluídos aí todos os materiais empregados. Não se trata de industrialização justamente por não se enquadrar na etapa econômica da produção, mas sim da circulação, pois disponibilizado diretamente a consumidor final.

Nesses termos, sendo um serviço misto, para que se defina pela incidência ou não de ISS, deve-se reportar à Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03, já que, nos termos do artigo 156, III, da Constituição Federal, cabe aos Municípios tributarem os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, desde que “definidos em lei complementar”. Assim, conclui-se que, estando um serviço ali previsto, atrai-se a competência municipal do ISS, excluindo-se a competência estadual do ICMS, por expressa previsão do art. 1º, §2º, da Lei Complementar nº 116/03, a qual define que, estando um serviço previsto em sua Lista Anexa, não haverá incidência de ICMS, salvo expressa disposição pela própria lei, “ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”.

Aqui, importa saber então se o fornecimento da mercadoria é acessório, i.e., atividade-meio para a prestação do serviço, situação em que incidirá o ISS sobre toda a operação[[5]](#footnote-5), ou se verdadeiro objetivo do negócio firmado entre as partes, ou seja, se a finalidade é de fato a transferência de titularidade de uma mercadoria. No caso concreto, entendemos que o objetivo final do negócio é o fornecimento de habilidade e conhecimento técnicos pelo prestador para elaboração de um bem idealizado, pretendido e delineado pelo próprio consumidor final. O fornecimento dos materiais necessários para tal elaboração, como madeiras e outros produtos, é meramente acessório, podendo inclusive ser feito pelo próprio consumidor final, caso ele assim o queira. Todos os materiais são escolhidos pelo consumidor, cabendo ao prestador apenas adquiri-los caso aquele não o faça diretamente, para então aplicá-los no processo de elaboração, processo este que consiste em verdadeira utilidade imaterial, em obrigação de fazer, em aplicação de trabalho humano na obtenção de um resultado almejado pelo tomador.

Tanto o é que a própria Lei Complementar nº 116/03 em diversos momentos define serviços tributáveis pelo ISS cuja realização pressupõe o fornecimento de materiais e mercadorias. Se não o fosse, inócuo seria o seu artigo 1º, 2º, mencionado acima. Nesse sentido, já decidiu o STJ pela incidência do ISS sobre todo o serviço prestado, inclusive os materiais aplicados. Para os Ministros, deve-se “verificar a atividade da empresa, se esta estiver sujeita à lista do ISSQN o imposto a ser pago é o ISSQN, inclusive sobre as mercadorias envolvidas, com a exclusão do ICMS sobre elas, a não ser que conste expressamente da lista a exceção”[[6]](#footnote-6).

No caso em tela, temos que a atividade da empresa assume, como visto, a natureza de marcenaria, dado que presta serviços de produção de móveis de madeira sob encomenda. Ao analisar-se a Lista Anexa, contudo, não se encontra o serviço de marcenaria em seu rol. Não obstante, devemos reportarmo-nos ao item 14.13 da referida Lista, o qual traz os serviços de carpintaria e serralheria. Nesses termos, parece-nos claro que, embora não esteja expressamente previsto na Lista Anexa, o serviço de marcenaria mostra-se intimamente ligado ao de carpintaria. Ambos se referem ao trabalho de aprimoramento e beneficiamento da madeira, para sua transformação em bens ou utensílios. Entretanto, enquanto a carpintaria trata do trabalho na madeira para produção de peças destinadas à construção, a marcenaria trata do uso da madeira na produção de móveis e objetos delicados, consistindo, portanto, em um trabalho mais “sofisticado”.

Por essa razão, resta evidente tratarem-se de ofícios de natureza intimamente correlata, sendo a marcenaria uma decorrência e evolução da carpintaria. Desse modo, não há porque não se interpretar o item 14.13 da Lista Anexa de maneira extensiva, colocando-se, assim, o serviço de marcenaria sob o campo de incidência do ISS, nos termos da Lei Complementar nº116/03. Tal entendimento encontra-se fundamentado na própria jurisprudência do STF, em que decidiu-se pela possibilidade de interpretação ampla e analógica dos serviços trazidos pela Lista Anexa, permitindo-se, assim, o enquadramento de serviços não listados dentro dos itens que se refiram a serviços de seu mesmo gênero[[7]](#footnote-7).

Nesses termos, diante de todo o exposto, mostra-se clara e devida a incidência do ISS sobre o serviço de elaboração de móveis sob encomenda prestado pela Móveis Inovadores Ltda., a ser cobrado sobre o preço integral negociado entre as partes, afastando-se, portanto, o ICMS, mesmo sobre as mercadorias utilizadas no processo, por falta de expressa previsão legal.

Diante desse cenário, cumpre então verificarmos a alíquota de ISS a ser aplicada, a qual, como visto, poderá variar entre 2% e 5%. No Município de São Paulo, onde inicialmente estabelecida a Móveis Inovadores, tal alíquota é de 5%, por força do artigo 18, III, do Decreto nº 53.151/12. Entretanto, note-se que em Barueri, Município contíguo a São Paulo, tal alíquota chega a 2%, ou seja, menos da metade daquela cobrada pelo último, por força do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 135/03.

Dessa forma, mostra-se interessante a instalação do estabelecimento de produção dos móveis no Município de Barueri, segregado, portanto, da sede da empresa, localizada em São Paulo, onde realizado o contato com os clientes. Tal planejamento baseia-se na regra geral de definição do aspecto espacial do ISS trazida pela Lei Complementar nº 116/03, segundo a qual será competente para cobrar o ISS o Município onde localizado o “estabelecimento prestador”.

Note-se que, no caso em tela, o estabelecimento prestador seria onde de fato desenvolvido e executado o serviço, i.e., onde elaborados e produzidos os móveis. Não há que se falar em competência do Município de São Paulo, visto que aí apenas seria feito o contato com o cliente e consequente assinatura do contrato, atividades estas meramente acessórias à prestação do serviço de fato. Enquanto atividades-meio, não caberia falar-se em sua tributação, valendo como critério de atração de competência o local onde situado o estabelecimento que desenvolve a atividade-fim, o que, in casu, seria aquele localizado em Barueri, sendo este, então, o Município competente para cobrar o ISS. Nesse sentido, cita-se o REsp nº 11.942-SP, cuja ementa segue: “Tributário. ISS. Adminsitração de Consórcios. O Imposto sobre Serviços é exigível no Município em que a empresa prestadora de serviços administra o consórcio, nada importando que capte a clientela em outros Municípios. Recurso especial não conhecido pela letra ‘a’.”.

Portanto, conclui-se que a Móveis deve proceder à criação de dois estabelecimentos, um em São Paulo, localizado na Avenida Brasil, onde seria feita a captação da clientela e encaminhamento à Friedricksen Arquitetos S/S para realização do projeto, e outro em Barueri, para o qual seria enviado o projeto, por fax ou e-mail, e onde executada a produção dos móveis, com seu posterior envio ao domicílio do cliente.

No que tange à constituição da sociedade unipessoal de arquitetos Friedricksen Arquitetos S/S consideramos correta a proposta do planejamento inicial, com a qual o outro escritório de advocacia concordou. De fato o melhor cenário tributário ocorre quando o Friedricksen presta seus serviços de design e arquitetura por meio da Friedricksen Arquitetos S/S, tendo em vista que somente será cobrado, no caso do município de São Paulo, o valor de R$ 257,04 a cada trimestre por profissional.

Ressalta-se que é requisito para o enquadramento no ISS unipessoal que a sociedade somente tenha sócios da mesma profissão. Nesse sentido, para fazer jus ao benefício do ISS a Friedricksen Arquitetos S/S apenas poderá ter sócios arquitetos.

**5.3 ICMS-importação e II**

O modelo de negócios proposto pelos clientes- uma butique personalizada de criação de móveis residenciais diferenciados- implica na necessidade de importação de acabamentos da França, os quais constituem mais um diferencial a ser oferecido na entrega final do produto, e que, na proposta original, seriam instalados pelo próprio Sr. Friedricksen na residência do cliente, como toque final de personalização.

Sugeriu-se a princípio a importação destas peças por estabelecimento comercial da Móveis Inovadores localizado em Santa Catarina, aproveitando legislação local.

Proposta apresentada pelo “Grupo 1” aventa a possibilidade dessa importação ser feita através da Zona Franca de Manaus, sendo lá localizada também a fábrica de móveis.

Verifica-se no entanto que a possibilidade de redução das alíquotas do Imposto de Importação para insumos e matérias-primas utilizados para produção de produtos industrializados indica está disciplinada no Art. 7º do DL 288/67:

 *Art. 7°* ***Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus****, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional,* ***estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação*** *relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados,* ***calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem****, na conformidade do §1° deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB). (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)”*

Seguem-se em seu primeiro parágrafo os parâmetros para cálculo do coeficiente de redução da alíquota.

Cabe a se destacar aqui a expressão “...desde que atendam nível de industrialização local...”. Ou seja, para que possa ser aplicada a alíquota diferenciada do II é necessário que o produto seja industrializado até praticamente sua forma final, antes de ser transportado para outra unidade da federação. Por este motivo, no que diz respeito aos acabamentos franceses- os quais, repetimos, fazem parte integrante da atração que os móveis assim produzidos exercem sobre sua clientela- tal arranjo não se mostra possível da maneira pretendida.

Senão vejamos: para que pudesse ser aplicada a alíquota reduzida do II, seria necessário, nos termos da legislação, que os elementos de acabamento já estivessem incorporados ao produto final- “industrializados”, por assim dizer- por ocasião de seu transporte para revenda. Ocorre, porém, que o projeto de atendimento personalizado do modelo de negócios já mencionado exige que os acabamentos sejam instalados na residência do consumidor final- por ninguém menos do que o próprio Sr. Friedricksen, a se atentar ao projeto original.

Assim, no que diz respeito ao II, ou bem a mercadoria já seria enviada pronta, com os acabamentos, de seu local de industrialização na ZFM- frustrando parte importante dessa estratégia mercadológica - ou bem os insumos são apenas importados através da ZFM, e transportados tal qual vieram da França até a localidade da venda final (São Paulo)- não fazendo jus, portanto, à alíquota diferenciada nos termos do Art. 7º do DL 288/67.

Pelos motivos acima expostos, no que diz respeito à eventual minoração do II, a estratégia de concentrar a importação de insumos na ZFM não produzirá os efeitos pretendidos.

Com relação a tributação do ICMS, é importante observar que, o Regulamento do ICMS de São Paulo, concede benefício apenas para mercadorias nacionais, desta forma, as mercadorias importadas estarão sujeitas a tributação do ICMS quando remetidas a Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio, como se depreende da leitura do art. 84 do Anexo I do RICMS de São Paulo:

***Artigo 84*** *(ZONA FRANCA DE MANAUS) - Saída de produto industrializado de origem nacional para comercialização ou industrialização nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, exceto de açúcar de cana, armas e munições, perfume, fumo, bebida alcoólica, automóvel de passageiros ou de produto semi-elaborado constante nos Convênios ICM-7/89, de 27-2-89, e ICMS-15/91, de 25-4-91, desde que (Convênios ICM-65/88, ICMS-1/90, cláusula primeira, "caput", ICMS-2/90, cláusula primeira, "caput", ICMS-6/90, ICMS-49/94 e ICMS-36/97, com alteração dos Convênios ICMS-16/99 e ICMS-40/00): (...)* (grifo nosso)

Dessa forma, resta demonstrado que não surtaria efeito para fins fiscais em relação ao ICMS com uma eventual criação da empresa na Zona Franca de Manaus.

Pois bem, temos que na proposta inicial foi ordenado que o estabelecimento da Móveis Inovadores no Estado de Santa Catarina seria responsável pela importação dos acabamentos de uma produtora francesa indicada pelo Sr. José Friedricksen. O estabelecimento contaria com dois funcionários, sendo um despachante aduaneiro e uma secretária. Em conformidade com Decreto nº 105/2007 do Estado de Santa Catarina, que regulamentou a Lei nº 13.992/2007 - "Programa Pró-Emprego", o qual prevê o diferimento do ICMS nas operações de entrada de mercadorias do exterior, mediante regime especial, e a concessão de benefício fiscal (apropriação, em conta gráfica, de crédito equivalente a 9%, sendo que o ICMS devido e destacado nas operações interestaduais de SC para SP é de 12%) de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 3% (três por cento).

Acontece que (destacando que este ponto de extrema importância também não foi apurado pelo Grupo 1), não será possível a empresa adquirir o benefício fiscal pois não cumpre com os requisitos necessários descritos no Decreto Lei 105/2007, que regulamenta o programa “Pró-emprego”.

***Art. 1°*** *O Programa Pró-Emprego, instituído pela* [*Lei nº 13.992*](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/Leis/2007/Lei_07_13992.htm)*, de 2007, com o objetivo de promover o incremento da geração de emprego e renda mediante tratamento tributário diferenciado do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -ICMS, destina-se a incentivar empreendimentos situados em território catarinense ou que aqui venham instalar-se considerados de relevante interesse sócio-econômico.*

*§ 1° Considera-se empreendimento de relevante interesse sócio-econômico aquele representado por projetos de implantação, expansão, reativação, modernização tecnológica, considerados prioritários ao desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Estado e que resultem em geração ou manutenção de empregos, bem como os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações.*

*§ 2° Além dos empreendimentos com maior índice de absorção de mão-de-obra, serão priorizados os que:*

*I – resultarem em elevado impacto econômico e alavancagem da economia catarinense;*

*II – promoverem a desconcentração econômica e espacial das atividades produtivas e o desenvolvimento local e regional;*

*III – incrementarem o nível tecnológico das atividades produtivas;*

*IV – implantarem indústrias não-poluentes ou que forem voltados à preservação do meio ambiente.*

*§ 3° Poderão também ser enquadrados no Programa empreendimentos que tenham por objeto a instalação, mo­dernização e ampliação de terminal portuário ou porto seco, bem como para a implantação e ampliação de projeto de geração de energia elétrica, com especial ênfase àquele voltado à obtenção de energia a partir de fonte alternativa, e de linhas de transmissão (*[*Lei nº 15.242/10*](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/Leis/2010/Lei_10_15242.htm)*).*

Assim, desnecessário fica um grande exercício mental para demonstrar que a importação de acabamentos franceses para móveis de luxos não estão entre os itens enxergados pela legislação catarinense para o desenvolvimento econômico e o aumento de emprego no estado.

Descartado, portanto, esta hipótese, sem o benefício fiscal pretendido, conclui-se que a melhor maneira de se fazer essa importação é pelo próprio estado de São Paulo.

Apesar de não haver nenhum benefício fiscal em relação a esse tributo, a comodidade e o gasto com transportes diminuem drasticamente, tendo em vista a proximidade do porto de Santos com a cidade de São Paulo.

Além disso, é possível notar a redução de gastos nos investimentos no âmbito trabalhista e imobiliário, pois não haverá mais a necessidade de construção de uma nova sede em Santa Catarina, bem como a contratação de seus funcionários, sendo que tudo será feito no próprio estabelecimento localizado na capital paulista.

Sendo assim, conclui-se pela incidência do ICMS-importação com a alíquota de 12% conforme art. 54 do RICMS de São paulo:

***Artigo 54*** *- Aplica-se a alíquota de 12% (doze por cento) nas operações ou prestações internas com os produtos e serviços adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior*

**5.4 IRPJ/CSLL e PIS COFINS**

O planejamento tributário consiste em uma atividade preventiva que visa a analisar o impacto das diferentes estruturações possíveis em determinado setor empresarial. Dessa forma, antes de propor a melhor estrutura tributária, cumpre-nos tecer alguns comentários sobre as modalidades de tributação das pessoas jurídicas:

Em relação ao lucro real, a apuração dos tributos se baseia no resultado determinado através da contabilidade, sendo que caso ocorra prejuízo fiscal, não serão apurados IRPJ e CSLL, ou seja, o prejuízo poderá ser compensado com futuros lucros, observando-se o limite máximo de 30% (trinta por cento) do lucro real. Consoante o art. 247, do RIR/99, o lucro real é “o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas” pelo decreto.

O lucro real está subdividido em: anual ou trimestral. Naquela espécie, a empresa antecipa os tributos mensalmente, com base no faturamento mensal, sobre o qual são aplicados percentuais predeterminados, de acordo com tipo de atividade desenvolvida, para obter uma margem de lucro estimada. Ao final do ano, a pessoa jurídica levanta o balanço anual e apura o lucro real, calculando em definitivo o IRPJ e a CSLL, descontando as antecipações realizadas mensalmente.

Enquanto, no lucro real trimestral, os tributos supracitados são calculados com base no resultado apurado no final de cada trimestre, de forma isolada. Assim, observam-se 4 (quatro) apurações definitivas ao longo do ano, não havendo antecipações mensais.

A desvantagem do lucro real anual consiste na antecipação dos tributos, retirando capital do caixa da empresa. No lucro real trimestral, o ponto negativo é o limite de compensação do prejuízo obtido em algum trimestre com os outros (30%).

No lucro presumido, por sua vez, a alíquota de cada tributo (15% ou 25% de IRPJ e **9%** da CSLL) incide sobre as receitas com base em percentual de presunção variável (1,6% a 32% do faturamento, dependendo da atividade). Entretanto, as empresas tributadas pelo Lucro Presumido não podem aproveitar os créditos do PIS e da COFINS, uma vez que não integram o sistema não cumulativo.

Feitas essas considerações genéricas, passa-se a enquadrar as três empresas (Móveis Inovadores. – São Paulo e filial, e Friedricksen Arquitetos S/S) nos melhores regimes tributários no tocante à incidência de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS.

Considerando os custos e despesas da Móveis Inovadores, a melhor opção consiste na adoção do regime de lucro real para fins de IRPJ e CSLL. Assim, a empresa seria enquadrada no regime não-cumulativo da PIS/COFINS (alíquotas 1,65% - PIS, e 7,6% - COFINS).

Neste cenário, a referida empresa seria tributada da seguinte forma: PIS – 1,65% sobre o faturamento excetuadas as operações com direito a créditos; COFINS – 7,6% sobre o faturamento excetuadas as operações com direito a créditos; IRPJ – 15 % sobre o lucro tributável; Adicional de IRPJ – 10% do lucro superior a R$ 20.000/mês; e CSLL – 9% sobre o lucro tributável.

A Friedricksen Arquitetos S/S, a seu turno, adotaria o regime de lucro presumido e, consequentemente, o regime cumulativo da PIS/COFINS (alíquotas 0,65% - PIS, e 3% - COFINS), uma vez que não possui altas despesas. O percentual de presunção seria de 32% (trinta e dois por cento), já que se trata de sociedade profissional que presta serviços de arquitetura, nos termos do art. 15, parágrafo 1º, III, da Lei 9.249/95.

1. “Art 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sôbre produtos industrializados”. [↑](#footnote-ref-1)
2. Disponível em http://site.suframa.gov.br. [↑](#footnote-ref-2)
3. Cf. MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto Sobre Serviços. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 23-26. [↑](#footnote-ref-3)
4. Cf. MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto Sobre Serviços. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 28. [↑](#footnote-ref-4)
5. Cf. MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 54. [↑](#footnote-ref-5)
6. EDcl no AgRg no AgRg no REsp 1.168.488-SP, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. 08.06.2010. [↑](#footnote-ref-6)
7. RE. 75.952-SP, Rel. Min. Thompson Flores, 2ª Turma, j. 29.10.73. [↑](#footnote-ref-7)