

ADONILSON FRANCO

ASMAHAN ALESSANDRA JAROUCHE

VANESSA DÉBORA DE ANDRADE

LEANDRO LUIZ SERRANO SOARES

AL. SANTOS Nº 1470, 4º ANDAR - CJS. 407/408/409

JARDINS – SÃO PAULO (SP)

CEP 01418-100

PABX: (11) 3266-8592

Fax: (11) 3266-8592

e-mail: franco@francoadvogados.com.br

www.francoadvogados.com.br

**CICLO ECONÔMICO: IMPORTAÇÃO → REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO → RETORNO → COMÉRCIO → CONSUMO –
CARGA TRIBUTÁRIA: ICMS, PIS/COFINS, IRPJ/CSLL –
DISTORÇÕES DECORRENTES DO REGIME TRIBUTÁRIO ESCOLHIDO PELAS EMPRESAS INTEGRANTES DO CICLO E POSSÍVEIS SOLUÇÕES**



I – CRITÉRIOS ADOTADOS PARA O ESTABELECIMENTO DOS COMPARATIVOS

Em anexo, Planilha I na qual demonstrada a carga tributária (nominal) incidente sobre um dado setor econômico e suas respectivas distorções por espécie de tributo. E, na Planilha II, os efeitos de nossas sugestões para correção das mencionadas distorções

Para efeito dos presentes estudos, considerou-se:

- a) alíquotas nominais (não se tratam de alíquotas efetivas) incidentes sobre os diversos ciclos econômicos retratados;
- b) ciclo completo em que insumos são importados por EMPRESA 1 (indústria estabelecida no Estado de São Paulo), por ela remetidos para industrialização (terceirização) à EMPRESA 2 (igualmente estabelecida no Estado de São Paulo), desta retornando o produto acabado para EMPRESA 1, que o vende para o comércio (EMPRESA 3, que o vende, enfim, para o consumidor final);
- c) para determinação da carga tributária considerou-se os montantes de créditos apropriáveis em função do regime tributário adotado pelas EMPRESAS 1, 2 e 3;
- d) a carga tributária é totalizada para todo o ciclo completo (EMPRESAS 1, 2 e 3), e também apenas para a EMPRESA 1, que aqui interessa de perto realçar já por se tratar da indústria objeto principal dos presentes estudos.

Num confronto estabelecido entre os QUADROS 1 a 12 (vide ANEXO I), verifica-se que:

- a) a carga de ICMS menos onerosa é aquela em que a industrialização por encomenda (terceirização) é promovida por empresa terceirizada tributada pelo lucro real: tanto a carga total (completa do ciclo econômico), quanto a carga da EMPRESA 1 (VIDE QUADRO 1, ANEXO I);
- b) a carga de PIS/COFINS menos onerosa é, igualmente, aquela em que a industrialização por encomenda (terceirização) é promovida por empresa terceirizada tributada pelo lucro real: tanto a carga total (completa do ciclo econômico), quanto a carga da EMPRESA 1 (VIDE QUADRO 3, ANEXO I);
- c) a carga de IRPJ/CSLL menos onerosa em termos de custo tributário repassável para a EMPRESA 1 é, por outro lado, aquela em que a industrialização por encomenda (terceirização) é promovida por empresa terceirizada tributada como ME/EPP: nesse caso é medido o custo tributário embutido no preço cobrado, pela empresa terceirizada, da EMPRESA 1 (VIDE QUADRO 12 do ANEXO I).

II – IMPOSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DE UM CRITÉRIO ÚNICO MAIS ECONÔMICO PARA TODOS OS TRIBUTOS PESQUISADOS

O estabelecimento de comparativos tem a virtude de realçar a impossibilidade de adoção de um critério único, mais vantajoso, em termos de todos os tributos estudados. Veja-se porque: se para efeito de carga tributária do ICMS e PIS/COFINS as hipóteses desenhadas sob os QUADROS 1 e 3 (ANEXO I), são mais vantajosas – na prática, versam ambas mesma configuração tributária posto tratem-se, em ambos os casos, de empresas enquadradas em idêntico regime tributário –, para efeito de custo com IRPJ/CSLL, por outro lado, são mais onerosas.

Com isso derruba-se um mito criado a partir de 15.12.07, quando a Receita Federal do Brasil (Ato Declaratório Interpretativo nº 10 de 14.12.07) alterou o tratamento conferido para as operações de industrialização por encomenda (terceirização). Até então considerada efetiva operação de industrialização, a partir de 15.12.07 passou a ser considerada serviço. Essa mudança interpretativa provocou um incremento no IRPJ e CSLL de 253,24% para as empresas terceirizadas tributadas pelo lucro presumido, cuja carga nominal passou de 3,08% para 10,88% (VIDE QUADROS 10 e 11, coluna EMPRESA 2, ANEXO I).

Cogitou-se, à época, que a solução seria contratar serviços de terceirização de empresas enquadradas como ME/EPP. Alertamos para o risco que essa solução representava já que teria impacto no ICMS e, talvez, no PIS/COFINS. Estávamos certos quanto ao nosso temor, agora confirmado porquanto demonstrado. De fato, a opção de contratar empresa terceirizada enquadrada como ME/EPP dobra igualmente a carga nominal total do ICMS e a do PIS/COFINS.

Veja-se que a carga total do ICMS (ciclo econômico) passa de 18% para 36% (+100%) (confronte-se QUADROS 1 e 2, ANEXO I). E a carga específica da EMPRESA 1, passa de 12% para 24% (+100%) (confronte-se QUADRO 1 e 2, ANEXO I).

E o PIS/COFINS (ciclo econômico) também aumenta de 9,25% para 24,13% (+160,86%) no caso do comerciante final ser tributado pelo lucro presumido (confronte-se QUADROS 3 e 7, ANEXO I). Ou, de 9,25% para 20,48% (+121,4%), no caso do comerciante final ser tributado pelo lucro real (confronte-se QUADROS 3 e 8, ANEXO I).

Conclusão: a alternativa de contratar empresa terceirizada enquadrada como ME/EPP traduz um incremento da carga tributária pois substitui-se a redução nos custos da EMPRESA 1, representada pelo decremento do IRPJ/CSLL (34% *versus* 1,08% = - 96,82%), ambos incidentes sobre o lucro, por aumento do ICMS + PIS/COFINS (21,25% *versus* 42,5% = + 100%), incidentes sobre o faturamento. Prudente ressaltar, ademais, que dentre as bases-de-cálculo, o faturamento tende no geral a ser incomparavelmente maior do que o lucro.

O ICMS produz o mencionado impacto nos custos em razão da alíquota de 6% cobrada da empresa terceirizada tributada pelo regime de ME/EPP não gerar crédito para a EMPRESA 1 (VIDE QUADRO 2, ANEXO I). E o PIS/COFINS de 1,98%, igualmente cobrado da empresa terceirizada tributada como ME/EPP, também não gerar crédito para a EMPRESA 1 (VIDE QUADROS 7 e 8, ANEXO I).

III – DISTORÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Com efeito, o sistema tal qual estruturado gera distorções brutais. Veja-se por quê. Considerando-se que o ICMS é não-cumulativo, assim como o PIS/COFINS, o efeito final no ciclo econômico completo deveria ser sempre igual à aplicação da alíquota nominal sobre

uma fase qualquer do ciclo pois o crédito deveria neutralizar parcialmente os débitos, resultando, no final do ciclo, alíquota igual a 18% (ICMS) e 9,25% (PIS/COFINS). Mas não é isso o que se verifica concretamente, conforme exposto nos demonstrativos a seguir:

ICMS (ANEXO I)			
QUADRO 2 (ANEXO I)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	36	24	

PIS/COFINS (ANEXO I)			
QUADRO 4 (ANEXO I)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	12,9	9,25	A distorção é verificada apenas na Carga Total, que resulta em 12,9% (não na EMPRESA 1, em que é 9,25%). E se explica porque durante o ciclo econômico a EMPRESA 3, porque tributada pelo regime de lucro presumido, não recebe crédito de PIS/COFINS, mas assume débito de 3,65%.
QUADRO 5 (ANEXO I)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	18,5	14,85	A distorção se dá, nesse caso, tanto na Carga Total (18,5%), como na Carga na EMPRESA 1 (14,85%). E se explica porque durante o ciclo econômico a EMPRESA 2, porque tributada pelo regime de lucro presumido, não recebe crédito de PIS/COFINS mas assume débito de 3,65%. E, por consequência disso, a EMPRESA 1 recebe crédito de 3,65%, mas tem débito de 9,25%.
QUADRO 6 (ANEXO I)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	22,15	14,85	A distorção é verificada tanto na Carga Total (22,15%), quanto na EMPRESA 1 (14,85%). E se explica porque durante o ciclo econômico as EMPRESAS 2 e 3, porque tributadas pelo regime de lucro presumido, não recebem crédito de PIS/COFINS mas assumem débito de 3,65%. E, por consequência disso, a EMPRESA 1 recebe da EMPRESA 2 crédito de 3,65%, mas tem débito de 9,25%.
QUADRO 7 (ANEXO I)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	24,13	18,5	A distorção é verificada tanto na Carga Total (24,13%), quanto na EMPRESA 1 (18,5%). E se explica porque durante o ciclo econômico a EMPRESA 2 é tributada pelo regime de ME/EPP e a EMPRESA 3 pelo regime de lucro presumido, não recebendo crédito de PIS/COFINS mas assumindo débito, respectivamente, de 1,98% e 3,65%. E, por consequência disso, a EMPRESA 1 não recebe crédito algum da EMPRESA 2, mas tem débito de 9,25%.
QUADRO 8 (ANEXO I)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	20,48	18,5	A distorção é verificada tanto na Carga Total (20,48%), quanto na EMPRESA 1 (18,5%). E se explica porque durante o ciclo econômico a EMPRESA 2 é tributada pelo regime de ME/EPP, não recebendo crédito de PIS/COFINS mas assumindo débito de 1,98%. E, por consequência disso, a EMPRESA 1 não recebe crédito algum da EMPRESA 2, mas tem débito de 9,25%.

Quanto ao IRPJ/CSLL, não é possível cogitar sobre as distorções relativas e próprias da não-cumulatividade, posto não ser da natureza daqueles tributos (IRPJ/CSLL) o repasse escritural, em conta gráfica, da carga tributária de uma para outra empresa dentro do ciclo econômico. Mas como os custos, inclusive tributários, são naturalmente sempre repassados, vai daí que especificamente em relação ao IRPJ/CSLL, quanto menor a carga tributária assumida pelo fornecedor (terceirizado), menor custo ele repassará para a EMPRESA 1, inclusive o tributário. Daí porque dentre todas as hipóteses estudadas (QUADROS 9 a 12, ANEXO I), a menos onerosa é aquela apresentada na forma do QUADRO 12 (ANEXO I), cujo custo embutido nos preços cobrados da EMPRESA 1 equivale à carga de 1,08%, contra 34% no caso de lucro real (confronte QUADROS 9 e 12, ANEXO I).

IV – SUGESTÕES

Se conseguimos identificar (vide Título III deste trabalho) onde as distorções afloram, parece-nos natural sugerir que aqueles pontos sejam objeto de estudos e de medidas corretivas.

Para facilitar o entendimento dos efeitos da correção empreendida nos ciclos onde as distorções se manifestam, produzimos o ANEXO II.

E, para permitir objetiva identificação das correções, as destacamos em verde no referido ANEXO II.

Com o fim de afastar qualquer possibilidade de dúvida, veja-se:

ICMS (ANEXO II)			COMENTÁRIOS
QUADRO 2 (ANEXO II)	CARGA NOMINAL (%)		
	TOTAL	EMPRESA 1	
	24	12	A correção da distorção não alcançou o ciclo completo pois permanece em 24% a carga total (embora reduzida do patamar de 36%). Mas, ao menos em relação à EMPRESA 1, foi reduzida de 24% para 12% (percentual equivalente à aplicação do diferimento, conferido pelo Estado de São Paulo ao setor em estudo). Fica, assim, neutralizado o efeito da distorção produzida quando a empresa terceirizada é ME/EPP e, por conseguinte, restabelecidos os efeitos do diferimento do ICMS para o setor. A solução aqui proposta será alcançada mediante outorga de crédito presumido de 12%, pelo Estado de São Paulo, para a EMPRESA 1, toda vez que esta contratar para a terceirização empresas tributadas no regime de ME/EPP.

PIS/COFINS (ANEXO II)			
QUA-DRO 4 (ANEXO II)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	12,9	9,25	
			Deixa-se de oferecer qualquer sugestão porque em relação à EMPRESA 1 a carga tributária (9,25%) não revela qualquer distorção, embora no ciclo completo isto se verifique (12,9%).
QUA-DRO 5 (ANEXO II)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	12,9	9,25	
			A correção da distorção não alcançou o ciclo completo pois permanece em 12,9% a carga total (embora reduzida do patamar de 18,5%). Mas, ao menos em relação à EMPRESA 1, foi reduzida de 14,85% para 9,25%, ficando assim neutralizado o efeito da distorção produzida quando a empresa terceirizada é tributada pelo regime do lucro presumido. A solução aqui proposta será alcançada mediante outorga de crédito presumido de 9,25%, pela Fazenda Federal, para a EMPRESA 1, toda vez que esta contratar para a terceirização empresas tributadas no regime de lucro presumido.
QUA-DRO 6 (ANEXO II)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	16,55	9,25	
			A correção da distorção não alcançou o ciclo completo pois permanece em 16,55% a carga total (embora reduzida do patamar de 22,15%). Mas, ao menos em relação à EMPRESA 1, foi reduzida de 14,85% para 9,25%, ficando assim neutralizado o efeito da distorção produzida quando a empresa terceirizada é tributada pelo regime do lucro presumido. A solução aqui proposta será alcançada, tal qual sugerido em relação à hipótese imediatamente antecedente, mediante outorga de crédito presumido de 9,25%, pela Fazenda Federal, para a EMPRESA 1, toda vez que esta contratar para a terceirização empresas tributadas no regime de lucro presumido.
QUA-DRO 7 (ANEXO II)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	14,88	9,25	
			A correção da distorção não alcançou o ciclo completo pois permanece em 14,88% a carga total (embora reduzida do patamar de 24,13%). Mas, ao menos em relação à EMPRESA 1, foi reduzida de 18,5% para 9,25%, ficando assim neutralizado o efeito da distorção produzida quando a empresa terceirizada é tributada pelo regime de ME/EPP. A solução aqui proposta será alcançada, tal qual sugerido em relação à hipótese imediatamente antecedente, mediante outorga de crédito presumido de 9,25%, pela Fazenda Federal, para a EMPRESA 1, toda vez que esta contratar para a terceirização empresas tributadas no regime de ME/EPP.
QUA-DRO 8 (ANEXO II)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	11,23	9,25	
			A correção da distorção não alcançou o ciclo completo pois permanece em 11,23% a carga total (embora reduzida do patamar de 20,48%). Mas, ao menos em relação à EMPRESA 1, foi reduzida de 18,5% para 9,25%, ficando assim neutralizado o efeito da distorção produzida quando a empresa terceirizada é tributada pelo regime de ME/EPP. A solução aqui proposta será alcançada, tal qual sugerido em relação à hipótese imediatamente antecedente, mediante outorga de crédito presumido de 9,25%, pela Fazenda Federal, para a EMPRESA 1, toda vez que esta contratar para a terceirização empresas tributadas no regime de ME/EPP.

IRPJ/CSLL (ANEXO II)			
QUA-DRO 9 (ANEXO II)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	34	34	Não temos qualquer solução para indicar neste caso, já por não se tratar de tributo incidente sobre receita ou faturamento, senão sobre o lucro real (IRPJ) ou ajustado (CSLL).
QUA-DRO 10 (ANEXO II)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	3,08	34	Não temos qualquer solução para indicar neste caso, já por não se tratar de tributo incidente sobre receita ou faturamento, senão sobre o lucro real (IRPJ) ou ajustado (CSLL).
QUA-DRO 11 (ANEXO II)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	10,88	34	Neste caso há uma distorção fruto de interpretação da Receita Federal do Brasil (Ato Declaratório Interpretativo nº 10 de 14.12.07) o qual, sem base legal e ao mesmo tempo em declarada afronta à Constituição Federal, sem o amparo em Lei Complementar ou Ordinária, majorou em mais de 3 vezes (253,24%) a carga tributária (IRPJ/CSLL) devida pelas empresas terceirizadas quando tributadas pelo lucro presumido, cuja base de presunção de lucro passou de 8% (própria de industrialização) para 32% (aplicável às receitas da prestação de serviços). A solução aqui proposta é que sejam revogados os efeitos da nova interpretação dada pela RFB às operações de terceirização quando a empresa terceirizada é tributada pelo lucro presumido, restabelecendo-se o critério vigente até 14.12.07, de modo a retornar a carga tributária prevista no Quadro 10 imediatamente antecedente.
QUA-DRO 12 (ANEXO II)	CARGA NOMINAL (%)		COMENTÁRIOS
	TOTAL	EMPRESA 1	
	1,08	34	Não temos qualquer solução a indicar neste caso, posto se revelar a carga mais benéfica em termos de custo tributário para a EMPRESA 1. Ademais do que, como as sugestões de ajustes nas legislações, uma vez implementadas no âmbito do ICMS e do PIS/COFINS afastariam as distorções existentes, a utilização de empresas terceirizadas tributadas pelo regime de ME/EPP representaria, a partir daí, o menor custo tributário dentre todos os possíveis para a EMPRESA 1.

Estas são as sugestões que os presentes estudos comportam. Acreditamos serem de fáceis implementações por exigirem três medidas simples, a saber:

- no âmbito do ICMS → outorga de crédito presumido de 12% para a indústria do setor que terceiriza sua produção para empresas tributadas pelo regime de ME/EPP;
- no âmbito do PIS/COFINS → outorga de crédito presumido para a indústria do setor que terceiriza sua produção para empresas tributadas pelo regime do lucro presumido, ou tributadas pelo regime de ME/EPP;
- no âmbito do IRPJ/CSLL → revogação do Ato Declaratório Interpretativo nº 10 de 14.12.07.

ANEXO I

QUADRO 1	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
					EMPRESA NORMAL										
ICMS	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	-18	-12
	-18	18	-12	-12	12	-12	0	12	-12	0	12	-18	-6		

QUADRO 2	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
					ME/EPP										
ICMS	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	-36	-24
	-18	18	-12	-12	0	-6	-6	0	-12	-12	12	-18	-6		

QUADRO 3	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
					LUCRO REAL						LUCRO REAL				
PIS/COFINS	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	-9,25	-9,25
	-9,25	9,25	-	-9,25	9,25	-9,25	0	9,25	-9,25	0	9,25	-9,25	0		

QUADRO 4	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
					LUCRO REAL						LUCRO PRESUMIDO				
PIS/COFINS	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	-12,9	-9,25
	-9,25	9,25	-	-9,25	9,25	-9,25	0	9,25	-9,25	0	0	-3,65	-3,65		

QUADRO 5	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO		
PIS/COFINS	-9,25	9,25	9,25	-9,25	0	-3,65	-3,65	3,65	-9,25	-5,6	9,25	-9,25	0	-18,5	-14,85

QUADRO 6	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO		
PIS/COFINS	-9,25	9,25	9,25	-9,25	0	-3,65	-3,65	3,65	-9,25	-5,6	0	-3,65	-3,65	-22,15	-14,85

QUADRO 7	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO		
PIS/COFINS	-9,25	9,25	9,25	-9,25	0	-1,98	-1,98	0	-9,25	-9,25	0	-3,65	-3,65	-24,13	-18,5

QUADRO 8	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO		
PIS/COFINS	-9,25	9,25	9,25	-9,25	0	-1,98	-1,98	0	-9,25	-9,25	9,25	-9,25	0	-20,48	-18,5

QUADRO 9	EMPRESA 1			EMPRESA 2			EMPRESA 1			
	BC	ALÍQ	TRIBUTAÇÃO	TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC	VENDA P/ COM		
			REMESSA P/ TERC	LUCRO REAL						
IRPJ	0	0	0	BC	ALÍQ	TRIB	CUSTO TRIBUT	BC	ALÍQ	TRIB
CSLL	0	0	0	100	25	25	25	100	25	25
TOTAL				100	9	9	9	100	9	9
						34	34			34

CUSTO TRIBUT EMPRESA 1	CARGA EMPRESA 1
25	25
9	9
34	34

QUADRO 10	EMPRESA 1			EMPRESA 2			EMPRESA 1			
	BC	ALÍQ	TRIBUTAÇÃO	TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC	VENDA P/ COM		
			REMESSA P/ TERC	PRESUMIDO (ATÉ 14.12.07)						
IRPJ	0	0	0	BC	ALÍQ	TRIB	CUSTO TRIBUT	BC	ALÍQ	TRIB
CSLL	0	0	0	8	25	2	2	100	25	25
TOTAL				12	9	1,08	1,08	100	9	9
						3,08	3,08			34

CUSTO TRIBUT EMPRESA 1	CARGA EMPRESA 1
2	25
1,08	9
3,08	34

QUADRO 11	EMPRESA 1			EMPRESA 2			EMPRESA 1			
	BC	ALÍQ	TRIBUTAÇÃO	TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC	VENDA P/ COM		
			REMESSA P/ TERC	PRESUMIDO (APÓS 14.12.07)						
IRPJ	0	0	0	BC	ALÍQ	TRIB	CUSTO TRIBUT	BC	ALÍQ	TRIB
CSLL	0	0	0	32	25	8	8	100	25	25
TOTAL				32	9	2,88	2,88	100	9	9
						10,88	10,88			34

CUSTO TRIBUT EMPRESA 1	CARGA EMPRESA 1
8	25
2,88	9
10,88	34

QUADRO 12	EMPRESA 1			EMPRESA 2			EMPRESA 1			
	BC	ALÍQ	TRIBUTAÇÃO	TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC	VENDA P/ COM		
			REMESSA P/ TERC	ME/EPP						
IRPJ	0	0	0	BC	ALÍQ	TRIB	CUSTO TRIBUT	BC	ALÍQ	TRIB
CSLL	0	0	0	0	0,54	0,54	0,54	100	25	25
TOTAL				0	0,54	0,54	0,54	100	9	9
						1,08	1,08			34

CUSTO TRIBUT EMPRESA 1	CARGA EMPRESA 1
0,54	25
0,54	9
1,08	34

ANEXO II

QUADRO 1	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
					EMPRESA NORMAL										
ICMS	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO		
	-18	18	-12	-12	12	-12	0	12	-12	0	12	-18	-6	-18	-12

QUADRO 2	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO ME/EPP			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
					CRÉD	DÉB	SALDO				CRÉD	DÉB	SALDO		
ICMS	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	0	-6	-6	12	-12	0	12	-18	-6	-24	-12

QUADRO 3	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
					LUCRO REAL						LUCRO REAL				
PIS/COFINS	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO		
	-9,25	9,25	9,25	-9,25	9,25	-9,25	0	9,25	-9,25	0	9,25	-9,25	0	-9,25	-9,25

QUADRO 4	EMPRESA 1				EMPRESA 2			EMPRESA 1			EMPRESA 3			CARGA TOTAL	CARGA EMPRESA 1
	IMPORTAÇÃO		REMESSA P/ TERC		TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC		VENDA P/ COM	COMÉRCIO (SP)				
					LUCRO REAL						LUCRO PRESUMIDO				
PIS/COFINS	PAGTO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO	CRÉD	DÉB	SALDO		
	-9,25	9,25	9,25	-9,25	9,25	-9,25	0	9,25	-9,25	0	0	-3,65	-3,65	-12,9	-9,25

QUADRO 9	EMPRESA 1			EMPRESA 2			EMPRESA 1			
	BC	ALÍQ	REMESSA P/ TERC	TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC	VENDA P/ COM		
				LUCRO REAL						
	BC	ALÍQ	TRIBUTAÇÃO	BC	ALÍQ	TRIB	CUSTO TRIBUT	BC	ALÍQ	TRIB
IRPJ	0	0	0	100	25	25	25	100	25	25
CSLL	0	0	0	100	9	9	9	100	9	9
TOTAL						34	34			34

CUSTO TRIBUT EMPRESA 1	CARGA EMPRESA 1
25	25
9	9
34	34

QUADRO 10	EMPRESA 1			EMPRESA 2			EMPRESA 1			
	BC	ALÍQ	REMESSA P/ TERC	TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC	VENDA P/ COM		
				PRESUMIDO (ATÉ 14.12.07)						
	BC	ALÍQ	TRIBUTAÇÃO	BC	ALÍQ	TRIB	CUSTO TRIBUT	BC	ALÍQ	TRIB
IRPJ	0	0	0	8	25	2	2	100	25	25
CSLL	0	0	0	12	9	1,08	1,08	100	9	9
TOTAL						3,08	3,08			34

CUSTO TRIBUT EMPRESA 1	CARGA EMPRESA 1
2	25
1,08	9
3,08	34

QUADRO 11	EMPRESA 1			EMPRESA 2			EMPRESA 1			
	BC	ALÍQ	REMESSA P/ TERC	TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC	VENDA P/ COM		
				PRESUMIDO (APÓS 14.12.07)						
	BC	ALÍQ	TRIBUTAÇÃO	BC	ALÍQ	TRIB	CUSTO TRIBUT	BC	ALÍQ	TRIB
IRPJ	0	0	0	32	25	8	8	100	25	25
CSLL	0	0	0	32	9	2,88	2,88	100	9	9
TOTAL						10,88	10,88			34

CUSTO TRIBUT EMPRESA 1	CARGA EMPRESA 1
8	25
2,88	9
10,88	34

QUADRO 12	EMPRESA 1			EMPRESA 2			EMPRESA 1			
	BC	ALÍQ	REMESSA P/ TERC	TERCEIRIZAÇÃO			RETORNO TERC	VENDA P/ COM		
				ME/EPP						
	BC	ALÍQ	TRIBUTAÇÃO	BC	ALÍQ	TRIB	CUSTO TRIBUT	BC	ALÍQ	TRIB
IRPJ	0	0	0	0	0,54	0,54	0,54	100	25	25
CSLL	0	0	0	0	0,54	0,54	0,54	100	9	9
TOTAL						1,08	1,08			34

CUSTO TRIBUT EMPRESA 1	CARGA EMPRESA 1
0,54	25
0,54	9
1,08	34

“Adonilson Franco – sócio titular de Franco Advogados Associados (www.francoadvogados.com.br), advogado de empresas em São Paulo, Pós-Graduado em Direito Tributário, Assistente no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária (CEU), autor de matérias publicadas na Revista Tributária e de Finanças Públicas (RT), Revista Dialética de Direito Tributário, Revista de Estudos Tributários, além de em sites especializados”