

Jovi Barboza

Contabilidade e Planejamento Tributário



Jovi Barboza

Contabilidade e Planejamento Tributário

Maringá – 2017



EDITORA **PRO-JUS** LTDA.
R. Silva Jardim, 386 - 2º andar
87013-010 – Maringá - PR
Tel.: (0xx44) 3226-5439
www.editoraprojus.com.br

Jovi Barboza

Contabilidade e Planejamento Tributário

Apostila destinada aos Cursos de Ciências Contábeis e similares, versando sobre os principais pontos da Disciplina Contabilidade e Planejamento Tributário, ou, simplesmente Contabilidade Tributária, com abrangência dos regimes tributários, Simples Nacional, Lucro Presumido, Arbitrado e Real, bem como alguns aspectos da formação do preço de vendas, envolvendo a incidência dos principais tributos que pesam sobre as operações comerciais, industriais e de serviços, além de trabalhar aspectos fiscais diversos como o LALUR e a contabilização das operações oriundas da fusão, cisão e incorporação de empresas.

PROJUS - 2017

© 2017 by PROJUS

Rua Silva Jardim, 386 – 2º andar

87013-010 – Maringá - PR

Tel.: (0xx44) 3226-5439

9ª. ed. 2017

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio ou processo, sem autorização do autor. A violação dos direitos de autor (Lei nº. 9.610/98) é crime previsto no art. 184, do Código Penal Brasileiro, combinado com as sanções civis dos arts 101 a 110, da Lei nº. 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais. O presente trabalho pode ser impresso pelo portal da Editora ou do Autor e utilizado para fins didáticos, desde que informada a fonte e mantido intacto o conteúdo, sem republicações.

Capa: Jovi Barboza

Contatos: www.editoraprojus.com.br

jovi@jovi.adv.br

Barboza, Jovi.

Contabilidade e Planejamento Tributário – 9ª. ed. /
Jovi Barboza -- Maringá, PR : Editora Projus, 2017.

Apostila. Bibliografia.

1. Direito Tributário 2. Contabilidade Tributária
(Direito) - Brasil 3. Contabilidade - Brasil 4.
Contabilidade Fiscal.

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Tributário : Planejamento Tributário : Contabilidade Fiscal



Editora Projus Ltda.

- Apostilas
- Livros Didáticos
- Cursos de Extensão
- Cursos Profissionais
- Treinamento
- Consultoria Empresarial



Jovi Barboza

Contabilidade e Planejamento Tributário

RESUMO

Apostila de Contabilidade Tributária, abrangendo os principais regimes jurídico-tributários do país, como o Simples Nacional, Lucro Presumido, Arbitrado e Lucro Real, com foco no desenvolvimento de técnicas de Planejamento Tributário e Formação do Preço de Vendas, considerando os principais impostos incidentes sobre as operações comerciais, industriais e de serviços (IPI, ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, INSS e ISSQN), englobando alguns exercícios de contabilização de notas fiscais de compra, operações de folha de pagamento, cálculo de preço de venda, operações de venda, análise de ponto de equilíbrio, cálculos de prazos médios e demonstração do resultado do exercício para os três principais regimes estudados, com a aplicação da Contabilidade de Custos, por privilegiar o regime de competência, além de aspectos fiscais diversos envolvendo o LALUR, a provisão para créditos de liquidação duvidosa e operações de fusão, cisão e incorporação de empresas.

Palavras-Chave: TRIBUTÁRIO. PLANEJAMENTO. CONTABILIDADE. FISCAL. REGIMES TRIBUTÁRIOS. LUCRO PRESUMIDO. LUCRO REAL. SIMPLES NACIONAL.

Sumário

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. CONTABILIDADE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	11
2.1. Sistema Legislativo Brasileiro.....	12
2.1.1. Âmbito Municipal.....	12
2.1.2. Âmbito Estadual.....	12
2.1.3. Âmbito Federal.....	13
2.1.3.1. Senado Federal.....	13
2.1.3.2. Câmara dos Deputados.....	13
2.2. Direito Tributário.....	14
2.2.1. Regimes de Tributação.....	15
2.2.1.1. Impostos Municipais.....	15
2.2.1.2. Impostos Estaduais.....	15
2.2.1.3. Impostos Federais.....	15
2.2.2. Regras dos Regimes de tributação.....	16
2.2.2.1. SIMPLES NACIONAL.....	16
2.2.2.2. Lucro Presumido.....	17
2.2.2.2.1. Percentual de Presunção.....	18
2.2.2.2.2. Percentual Direto.....	18
2.2.2.3. Lucro Real.....	18
2.2.2.3.1. Lucro real anual.....	18
2.2.2.3.2. Lucro real trimestral.....	19
2.2.2.4. Lucro Arbitrado.....	19
2.3. Funções da Contabilidade Tributária.....	19
2.3.1. Escrituração e Controle.....	20
2.3.2. Orientação e Assessoria.....	20
2.3.3. Planejamento Tributário como função Contábil.....	20
2.4. Contabilidade Tributária e Contabilidade de Custos.....	21
2.5. Planejamento Tributário.....	21
2.6. Demonstrações Contábeis.....	25
2.7. Livros Contábeis, Fiscais e Societários.....	28
2.8. SPED – Sistema Público de Escrituração Digit.....	29
2.9. Contabilização de Tributos Indiretos- IPI/ICMS/PIS/COFINS/ISS e INSS.....	31
2.9.1. Impostos cumulativos – Custo.....	32
2.9.2. Impostos não-cumulativos – não custo.....	32
2.10. Critérios Fiscais e Contábeis de Avaliação de Estoques.....	33
2.10.1. PEPS – Primeiro que entra, primeiro que sai.....	33
2.10.2. UEPS – Último que entra, último que sai.....	34
2.10.3. Custo Médio – Média Ponderada do Custo Unitário.....	34
2.11. Custos.....	34
2.11.1. Custo de Aquisição.....	34
2.11.2. Custo de Reposição.....	35
2.11.3. Insumos.....	35
2.11.4. Despesas.....	35
2.11.5. Impostos.....	35
2.12. Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.....	36
2.13. LALUR – Livro de Apuração do LUCRO REAL.....	38
2.14. Formação de Preço de Venda e Ponto de Equilíbrio.....	39



2.14.1. Preço versus Valor.....	39
2.14.2. Impostos no Preço de Venda.....	39
2.14.3. Impostos intrínsecos.....	40
2.14.4. Impostos extrínsecos.....	40
2.14.5. Formação do Preço de Venda.....	41
2.14.6. Aplicação de <i>Markups</i>	41
2.14.7. Formação por Equação.....	42
3. FUSÃO, CISÃO E INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS.....	43
3.1. Fusão.....	43
3.2. Cisão.....	44
3.3. Incorporação.....	44
3.4. Transformação.....	45
3.5. Coligação.....	45
3.6. Partes Societárias – Investidoras.....	45
3.7. SPE – Sociedade de Propósito Específico.....	45
04. CONCLUSÃO.....	46
REFERÊNCIAS.....	47
ANEXOS.....	48
Anexo 1 – Exercício n°. 1 – Para fixação – Lucro Presumido.....	48
Anexo 2 – Exercício n°. 2 – Para fixação – Escrituração Contábil e Fiscal.....	49
Anexo 3 – Exercício n°. 3 – Avaliação de Estoques LUCRO REAL.....	49
Anexo 4 – Exercício n°. 4 – Preço de Venda.....	50
Anexo 5 – Exercício n°. 5 – Cálculo do Ponto de Equilíbrio – Preço de Venda.....	50
Anexo 6 – Exercício n°. 6 – Cisão, Incorporação e Fusão – Contabilização.....	51
Anexo 7 – Exercício n°. 7 – Contabilização de operações diversas.....	52
Anexo 8 – Exercício n°. 8 – Fixação – Incidência de tributos.....	53
Anexo 9 – Exercício n°. 9 – Questões diversas.....	53
Anexo 10 – IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.....	54
Anexo 11 – ICMS – Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços.....	58
Anexo 12 – PIS – Programa de Integração Social.....	60
Anexo 13 – COFINS – Contribuição p/Financiamento da Seguridade Social.....	61
Anexo 14 – IRPJ – Formas de Tributação das Pessoas Jurídicas.....	61
Anexo 15 – IRPJ – Lucro Presumido – Aspectos Gerais.....	62
Anexo 16 – IRPJ – Lucro Real – Aspectos Gerais.....	62
Anexo 17 – CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido.....	63
Anexo 18 – ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	64
Anexo 19 – Simples Nacional – Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.....	68
Anexo 20 – Regulamento do art. 56 da Lei n. 123/2006.....	78
Anexo 21 – Solução do Exercício nº 05 – Pág. 50.....	81

1. Introdução

Olá! Seja bem vindo ao estudo da Contabilidade Tributária ou ao estudo da Contabilidade e Planejamento Tributário. Você precisa saber muitas coisas sobre tributos e este trabalho está voltado a ajuda-lo neste mister.

Primeiramente, quero que compreenda e se informe que a Carga Tributária tem sido uma grande preocupação para os brasileiros. Mais do que pelo alto índice sobre a receita, mas, também, porque o dinheiro arrecadado pelo erário não tem sido aplicado de forma que o cidadão comum possa se sentir satisfeito com as políticas públicas, seja de que área for.

A arrecadação tributária é muito importante para qualquer país capitalista. A organização do Estado depende de recursos, pois, todas as ações desenvolvidas pelo Governo são financiadas pelo volume de dinheiro adquirido através dos impostos. Porém, quando o produto dessa arrecadação tributária é desviado para fins diferentes daquele esperado pela população, a revolta do cidadão é justa e a reclamação é inevitável. Apesar disto, infelizmente, não é possível, legalmente, esquivar-se do pagamento dos tributos. Mas, é possível retardar o pagamento, ou mesmo evitá-lo, sem que tal atitude se transforme em um crime. A esse fenômeno dá-se o nome de Planejamento Tributário. Ou seja, planejamento tributário significa exatamente coordenar ações para evitar ou retardar o pagamento de tributos, sem cometer crimes contra essa “ordem” tributária.

Assim, não há alternativa para as empresas e para os cidadãos, senão, tentar entender as formas de tributação existentes (os regimes tributários) e, a partir daí, empreender forças e ações para tentar economizar dinheiro com pagamento de tributos.

O presente trabalho, portanto, destina-se aos alunos que pretendem, ao se formar em um Curso de Graduação, ou mesmo de extensão, ou em nível pós graduação, destinar esforços para formação de conhecimentos tributários engendrados no esquema contábil (contabilidade tributária), visando apresentar-se ao mercado como um profissional capaz de conceber, implantar e conduzir um planejamento tributário e, assim, utilizando-se de viés permitidos pela legislação, propiciar à empresa cliente ou para a qual trabalha uma maior competitividade, através da melhoria de performance no enfrentamento da carga tributária, reduzindo para a entidade o peso desse terrível encargo que vigora desde o descobrimento do Brasil, pois, quando da época em que o País era uma Colônia de Portugal, os colonos eram obrigados a pagar 20% (vinte por cento) de todo o ouro produzido no país para a Coroa Portuguesa. Já, na atualidade, o país vem apresentando um crescimento arrecadatário que já está “beirando” aos 40% (quarenta por cento) do PIB – Produto Interno Bruto, ou seja, já estamos quase dobrando o peso do sofrimento dos brasileiros do Brasil colonial, sem que nos sejam apresentados pelos governantes uma melhora geral nas condições de vida dos brasileiros, seja do ponto de vista da saúde, educação, cultura, transportes urbanos, segurança pública, meio ambiente e outros setores.

Bom estudo!

2. Contabilidade e planejamento tributário

A Contabilidade é uma das mais importantes ferramentas para o Planejamento Tributário. É através da Contabilidade que se aperfeiçoa o planejamento, seguindo seus princípios e normas, e utilizando corretamente suas técnicas de apuração de custos e elaboração de demonstrações financeiras, além, é claro, de dar suporte ao *Fisco*, na formação de conjuntos de dados que alimentam relatórios e declarações, que, na verdade, servem para cumprir as obrigações acessórias tributárias da empresa.

A legislação contábil é ampla, já que se consubstancia em três níveis de Governo (municipal, estadual e federal). E para piorar essa condição, os ajustes orçamentários dessas esferas governamentais acabam por produzir um conjunto de modificações nas leis tributárias em um número absurdamente considerável, pois, a cada ano, o quadro legislativo tributário do país se modifica de uma forma incomensurável, de maneira que o profissional da Contabilidade é afetado diretamente.

O Contabilista aplicado acompanha as mudanças legislativas nos três níveis de governo no tocante às regras que compõem o Direito Tributário, ainda que não possa postular em juízo, mas, que tenha condições de dialogar com um jurista e direcionar as ações de sua empresa ou de seus clientes no caminho certo para o fortalecimento da empresa através da boa gestão tributária. É bom entender, portanto, como são criadas as leis tributárias, que tanto afetam o sistema econômico nacional.



2.1. Sistema Legislativo Brasileiro

O nosso país é constituído através de uma Constituição Federal, que estabelece a existência de três poderes, a saber: **Executivo, Legislativo e Judiciário**. A função do primeiro é executar as normas administrativas e orçamentárias. Por isto mesmo o nome "executivo". É, basicamente, o Governo, quem faz com que o Estado trilhe o seu árduo caminho de progredir cada vez mais, sem perder sua soberania e sem infringir a Constituição Federal, que é a Carta Magna, ou seja, a Lei Maior, a qual, nenhum dos Poderes pode desobedecer. E esse orçamento é "bancado" por força da arrecadação tributária, sem a qual, o Estado, em sua forma, falece.

O Poder Executivo é representado pelo Presidente da República, no âmbito da União, pelos Governadores, no âmbito dos Estados e Distrito Federal e pelos Prefeitos, no âmbito municipal. O Judiciário é composto pelos Tribunais, com seus juízes, desembargadores e ministros. E o Poder Legislativo, que é aquele que nos interessa neste estudo, tem uma representação interessante, sob a égide da Constituição Federal.

2.1.1. Âmbito Municipal

O Poder Legislativo Municipal é exercido pela Câmara de Vereadores e sua composição é prevista pelo art. 29, IV, da Constituição Federal, como vemos na imagem ao lado:

Esses Vereadores devem ser remunerados pelo seu trabalho, nos termos do inciso VI, do referido dispositivo constitucional, da seguinte forma:

VI - o subsídio dos Vereadores será fixado pelas respectivas Câmaras Municipais em cada legislatura para a subsequente, observado o que dispõe esta Constituição, observados os critérios estabelecidos na respectiva Lei Orgânica e os seguintes limites máximos:

- em Municípios de até dez mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a **vinete por cento** do subsídio dos Deputados Estaduais;
- em Municípios de dez mil e um a cinquenta mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a **trinta por cento** do subsídio dos Deputados Estaduais;
- em Municípios de cinquenta mil e um a cem mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a **quarenta por cento** do subsídio dos Deputados Estaduais;
- em Municípios de cem mil e um a trezentos mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a **cinquenta por cento** do subsídio dos Deputados Estaduais;
- em Municípios de trezentos mil e um a quinhentos mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a **sessenta por cento** do subsídio dos Deputados Estaduais;
- em Municípios de mais de quinhentos mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a **setenta e cinco por cento** do subsídio dos Deputados Estaduais;

Portanto, impossível realizar essa "organização" estatal sem recursos para "bancar" os componentes dos poderes. E se falta recursos para todos os gastos do Governo, não resta alternativa, senão, aumentar os tributos.

2.1.2. Âmbito Estadual

Nos Estados e no Distrito Federal, são as Assembleias Legislativas (Estadual/Distrital), composta por Deputados Estaduais, eleitos pelo povo, com a seguinte composição (art. 27, da Constituição Federal). Veja ao lado.

Sim, os Deputados Estaduais, também, são remunerados, é claro! E essa remuneração é definida conforme o que determina o § 2º, do art. 27, da Constituição, conforme segue:

§ 2º O subsídio dos Deputados **Estaduais** será fixado por lei de iniciativa da Assembleia Legislativa, na razão de, no

→ Art. 29, IV:

9 →	15.000 hab	33 →	1.200.000 hab
11 →	30.000 hab	35 →	1.350.000 hab
13 →	50.000 hab	37 →	1.500.000 hab
15 →	80.000 hab	39 →	1.800.000 hab
17 →	120.000 hab	41 →	1.400.000 hab
19 →	160.000 hab	43 →	2.000.000 hab
21 →	300.000 hab	45 →	4.000.000 hab
23 →	450.000 hab	47 →	5.000.000 hab
25 →	600.000 hab	49 →	6.000.000 hab
27 →	750.000 hab	51 →	7.000.000 hab
29 →	900.000 hab	53 →	8.000.000 hab
31 →	1.050.000 hab	55 →	>

Jovi Barboza 8.000.00 hab

Art. 27 - O número de Deputados à Assembleia Legislativa corresponderá ao triplo da representação do Estado na Câmara dos Deputados e, atingido o número de trinta e seis, será acrescido de tantos quantos forem os Deputados Federais acima de doze.

Jovi Barboza



máximo, setenta e cinco por cento daquele estabelecido, em espécie, para os **Deputados Federais**, observado o que dispõem os arts. 39, § 4º, 57, § 7º, 150, II, 153, III, e 153, § 2º, I.

Claro que há uma dificuldade para determinação da remuneração dos Deputados estaduais, pois há um limite de 75% (setenta e cinco por cento) da remuneração dos Deputados Federais. Mas, é preciso observar os dispositivos dos arts. 39, § 4º, 57, § 7º, 150, II, 153, III, e 153, § 2º, I.

Esta é uma questão importante, pois, em alguns casos, principalmente nos municípios, a população ativa exige a diminuição da remuneração dos políticos (Vereadores, no caso dos municípios). Baixar, pode. Aumentar, não!

2.1.3. Âmbito Federal

No que se refere ao Poder Legislativo Federal, temos o **Congresso Nacional**⁶, que é composto pelas duas casas: **Senado Federal** e **Câmara dos Deputados**.

2.1.3.1. Senado Federal

O **Senado Federal** é composto por 81 senadores, já que, segundo o art. 46, da Constituição Federal, cada Estado e o Distrito Federal deve ser representado na casa por três Senadores, com mandato de 8 anos, substituindo-se a cada quatro anos, um e dois terços, alternadamente.

Pós-Graduação
Direito Tributário
• Princípios Constitucionais
• Legislação Tributária
• Tributação
• Estudos de Casos

Processo legislativo

CASAS LEGISLATIVAS

• **Senado Federal**

Art. 46. O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário. § 1º - Cada Estado e o Distrito Federal elegerão **três** Senadores, com mandato de oito anos. § 2º - A representação de cada Estado e do Distrito Federal será renovada de quatro em quatro anos, alternadamente, por **um** e **dois** terços.

Jovi Barboza

É preciso compreender que a Constituição Federal, em seu art. 49, estabelece que a competência para **fixar os salários** dos membros do Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal), é do **Congresso Nacional**. Ou seja, são os próprios políticos eleitos quem determinam quanto vão ganhar por mês, conforme a própria Constituição (art. 49).

2.1.3.2. – Câmara dos Deputados

A **Câmara dos Deputados** é composta por 513 Deputados Federais, já que sua composição obedece ao que determina o art. 45, § 1º, da Constituição Federal, ou seja:

Pós-Graduação
Direito Tributário
• Princípios Constitucionais
• Legislação Tributária
• Tributação
• Estudos de Casos

Processo legislativo

CASAS LEGISLATIVAS

• **Câmara dos Deputados**

Art. 45. ...

§ 1º - O número total de Deputados, bem como a representação por Estado e pelo Distrito Federal, será estabelecido por **lei complementar**, proporcionalmente à população, procedendo-se aos ajustes necessários, no ano anterior às eleições, para que nenhuma daquelas unidades da Federação tenha menos de oito ou mais de setenta Deputados.

Jovi Barboza

Como se vê, a Constituição remete a uma **lei complementar** para que esta determine a quantidade de Deputados que cada Estado pode ter na Câmara. Atualmente, esta norma é regida pela Lei Complementar n. 73/93, a qual, em seu art. 1º, determina que o número de componentes da Câmara dos Deputados deve ser proporcional à população de cada Estado, estabelecendo um limite mínimo e máximo de número de representantes dos Estados.

Vejamos a seguir.

¹ CF. Art. 39. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, no âmbito de sua competência, regime jurídico único e planos de carreira para os servidores da administração pública direta, das autarquias e das fundações públicas. ... § 4º O membro de Poder, o detentor de mandato eletivo, os Ministros de Estado e os Secretários Estaduais e Municipais serão remunerados exclusivamente por subsídio fixado em parcela única, vedado o acréscimo de qualquer gratificação, adicional, abono, prêmio, verba de representação ou outra espécie remuneratória, obedecido, em qualquer caso, o disposto no art. 37, X e XI.

² CF. Art. 57. ... § 7º Na sessão legislativa extraordinária, o Congresso Nacional somente deliberará sobre a matéria para a qual foi convocado, ressalvada a hipótese do § 8º deste artigo, vedado o pagamento de parcela indenizatória, em razão da convocação.

³ CF. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁴ CF. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... III - renda e proventos de qualquer natureza;

⁵ CF. Art. 153. ... § 2º O imposto previsto no inciso III: ... I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

⁶ Art. 44. O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

⁷ CF. Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: ... VII - fixar idêntico subsídio para os Deputados Federais e os Senadores, observado o que dispõem os arts. 37, XI, 39, § 4º, 150, II, 153, III, e 153, § 2º, I;



Direito Tributário

- Princípios Constitucionais
- Legislação Tributária
- Tributação
- Estudos de Casos



Jovi Barboza

Pós-Graduação

Processo legislativo

CASAS LEGISLATIVAS

• Câmara dos Deputados

LC 78/93. **Art. 1º** Proporcional à população dos Estados e do Distrito Federal, o número de deputados federais não ultrapassará **quinhentos e treze** representantes, fornecida, pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, no ano anterior às eleições, a atualização estatística demográfica das unidades da Federação. **Parágrafo único.** Feitos os cálculos da representação dos Estados e do Distrito Federal, o Tribunal Superior Eleitoral fornecerá aos Tribunais Regionais Eleitorais e aos partidos políticos o número de vagas a serem disputadas. **Art. 2º** Nenhum dos Estados membros da Federação terá **menos de oito** deputados federais. **Parágrafo único.** Cada Território Federal será representado por quatro deputados federais. **Art. 3º** O Estado mais populoso será representado por **setenta** deputados federais.

A organização desses três poderes, com a finalidade de que eles venham a atuar harmonicamente, visando atender às necessidades da população, somente é possível mediante a arrecadação de tributos, isto é, é o próprio povo quem paga toda a organização do Estado e proporciona a condição de investimentos em segurança, saúde, educação etc.

2.2. Direito Tributário

À lei não cabe a tarefa de definir os objetos da legislação. Contudo, em alguns casos, o legislador tem aprofundado a redação legal para esse fim. É o que ocorre, por exemplo, com o Código Tributário Nacional⁸, que define o que é **tributo** no seu art. 3º.⁹ Já o art. 5º.¹⁰ traz as espécies de tributos. São elas: os **impostos**, as **taxas** e as **contribuições de melhoria**. Cada espécie encontra-se distribuída através do Código, cabendo ao art. 16¹¹ a definição de **impostos**, ao art. 77¹², não propriamente uma definição, um conceito, mas, uma explicação de como se origina a **taxa**, tendo como base conceitual o fato gerador. E, no art. 81¹³ encontramos a explicação (o fundamento) da instituição das **contribuições de melhorias**.

Para o Planejamento Tributário nas empresas, o tributo mais considerado é o IMPOSTO, vez que a Taxa e a Contribuição de Melhoria não têm relevância para este fim. Entre os TRIBUTOS, encontramos uma espécie não definida pelo Código Tributário

⁸ Assim quis o legislador constituinte de 1988, ao atribuir à Lei Complementar a função de “definir” tributos (CF art. 146, III, “a”).

⁹ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁰ Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

¹¹ Art. 16. **Imposto** é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

¹² Art. 77. As **taxas** cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

¹³ Art. 81. A **contribuição de melhoria** cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.



Nacional, mas, instituída pela Constituição Federal, o que lhe impõe legitimidade. Trata-se das **contribuições sociais**¹⁴. Deve ser observada, para este fim a **Natureza Jurídica** dos tributos.

Assim, para fins de Planejamento Tributário, de uma forma geral, é importante observar os seguintes TRIBUTOS:

- **IPI** – Imposto Sobre produtos Industrializados;
- **ICMS** – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços;
- **PIS** – Programa de Integração Social;
- **COFINS** – Contribuição para a Seguridade Social;
- **INSS** – Contribuição da Empresa e do Empregado para o Instituto Nacional do Seguro Social;
- **IRPJ** – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;
- **CSLL** – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido;
- **ISSQN** – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.



São esses tributos que influenciam, em muito, a vida das empresas, conforme o REGIME de tributação escolhido para operar, ou possível de operar, se a empresa não estiver obrigada ao regime do **lucro real**.

2.2.1. Regimes de Tributação

Quando uma empresa é constituída, passa a ser contribuinte de alguns impostos. Os impostos estão distribuídos em três categorias, segundo a unidade arrecadadora, a saber, municipais, estaduais e federais:

2.2.1.1. Impostos Municipais

Os impostos municipais encontram-se previstos pela Constituição Federal, no art. 156, I a III, a saber: I – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (**IPTU**); II – imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, com como cessão de direitos a sua aquisição (**ITBI**); e III – imposto sobre serviços de qualquer natureza (**ISSQN**), não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar¹⁵.

2.2.1.2. Impostos Estaduais

Os impostos estaduais encontram-se regulados pelo art. 155, I a III, da Constituição Federal, a saber: I – imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (**ITCMD**); II – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – **ICMS**; e imposto sobre propriedade de veículos automotores (**IPVA**).

2.2.1.3. Impostos Federais

Os impostos federais têm regulamento no art. 153, I a VII, a saber: I – imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (**II**); II – imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (**IE**); III – imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (**IR**); IV – imposto sobre produtos industrializados (**IPI**); V – imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – imposto sobre a propriedade territorial rural (**ITR**); e VII – imposto sobre grandes fortunas (**IGF**)¹⁶.

Alguns impostos incidem sobre operações específicas, como, por exemplo, o IPTU, que incide sobre o valor do imóvel urbano, independentemente de qual a finalidade que o seu proprietário dá a ele, isto é, se o prédio ficar fechado o ano inteiro, esta circunstância não diminui, nem extingue a obrigação tributária, pois o fato gerador do imposto é a propriedade do imóvel e não a sua utilização. Outro exemplo é o IPVA¹⁷, que é o imposto cobrado do proprietário de veículo automotor. Se o proprietário deixar o veículo o ano inteiro na garagem, pagará o imposto de qualquer forma, pois o fato gerador do imposto é a propriedade do veículo e não o uso dele. Porém, se o veículo for “sinistrado”, o contribuinte tem direito à redução proporcional do valor do imposto no ano.

¹⁴ PIS, COFINS, Contribuições Patronais para o INSS, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido etc.

¹⁵ Lei Complementar n. 116/2003.

¹⁶ Este imposto ainda não foi regulamentado, dependendo até à atualidade de edição de lei complementar.

¹⁷ Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores.



Já outros tipos de impostos, dependem de operações das pessoas físicas e jurídicas, pois é através da operação (venda, prestação de serviço etc.), que nasce o fato gerador. No Brasil, vigora atualmente o chamado Regime do SIMPLES NACIONAL, que é um regime simplificado de tributação. Na verdade, não tão simples assim, pois o enquadramento da empresa neste regime depende de alguns aspectos legais. Portanto, não são todas as empresas que podem operar sobre este regime. Mas, por este regime, apenas uma alíquota cobre TODOS OS TRIBUTOS previstos na Lei do Simples¹⁸.

Quando uma empresa pode operar neste regime de tributação e se inscreve para isto, todos os impostos acima elencados são cobrados de uma única vez e com uma alíquota muito menor do que a somatória das alíquotas individuais de cada um deles nos outros regimes.

Neste caso, a empresa pode até deixar de fazer sua escrituração fiscal, desde que apure mensalmente o montante de suas vendas, pois são estas a base de cálculo do imposto "SIMPLES". A Contabilidade não recomenda, entretanto, que se dispense a escrituração contábil, fiscal e societária, conforme veremos mais adiante.

Além do SIMPLES, estudaremos mais à frente a contabilização de tributos em cada um dos Regimes LUCRO PRESUMIDO, LUCRO REAL e LUCRO ARBITRADO. Esses regimes são determinados para o **Imposto de Renda**, mas, influenciam outros impostos, como PIS e COFINS, no caso do Lucro Real. São baseados no Faturamento, na Atividade e no aspecto societário.

Então, os Regimes Jurídicos Tributários são:

- **SIMPLES NACIONAL;**
- **LUCRO PRESUMIDO;**
- **LUCRO REAL; e**
- **LUCRO ARBITRADO.**

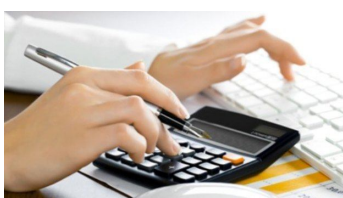
Estudemos cada um dos tópicos.

- O Regime jurídico-tributário é escolhido em relação ao Imposto de Renda.
- O **SIMPLES** é um regime que facilita a operação, o cálculo e o pagamento dos impostos.
- O **PIS** e a **COFINS** são os únicos tributos que sofrem influência entre os regimes **PRESUMIDO** e **REAL**, já que neste último são considerados não cumulativos.
- **Regime Tributário** é um sistema jurídico-tributário que determina a forma de cálculo dos tributos (IRPJ e CSLL), com diferentes maneiras de calcular a **base de cálculo**.
- **Base de Cálculo** é o valor sobre o qual se aplica a **alíquota** (percentual) para se encontrar o valor do imposto a recolher.

2.2.2. Regras dos Regimes Tributários

Além, é claro de influenciar no cálculo dos tributos **IRPJ** e **CSLL**, os Regimes Tributários podem influenciar, também, a lucratividade das empresas, o preço de venda, a utilização de créditos na aquisição de tributos e outros pontos que serão interessantes estudar. A sistemática de tributação do Imposto de Renda e da CSLL poderá ser escolhida pela empresa conforme seu planejamento tributário, no início do ano, podendo a mesma optar pelo lucro real ou presumido, ou pelo SIMPLES para as microempresas e empresas de pequeno porte, desde que atendidos todos os demais aspectos da legislação tributária deste regime. A escolha do regime obriga a empresa até o final do exercício, podendo realizar nova opção no início do próximo ano.

2.2.2.1. SIMPLES NACIONAL



As empresas, de um modo geral, reclamam muito da tributação, que pesa como "carga tributária" para os negócios. Assim, as entidades empresariais vêm há muito reclamando uma "reforma tributária", com o objetivo de diminuir esse "peso" dos tributos sobre os preços dos produtos de uma forma geral. Assim, o Governo tem buscado tentativas de corresponder às expectativas dos empresários, com modificações das formas de tributação, como é o caso do Simples Nacional.

Este regime tributário foi introduzido pela Lei Complementar n. **123/2006** e já sofreu diversas alterações. Basicamente, consiste em um sistema simplificado de recolhimento de diversos tributos, as saber: IPI, ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CLS, INSS¹⁹ e ISSQN, conforme o caso, pois, o regime não é tão simples assim como a denominação insinua. Ele contempla duas classes de empresas: ME e EPP (Microempresa e Empresa de Pequeno Porte). O Anexo 19 (pag. 68) traz uma parte da Lei Complementar e as Tabelas vigentes, para demonstrar que a facilidade de compreensão do Simples não é tão escancarada como imaginamos.

¹⁸ Lei Complementar n°. 123/2006.

¹⁹ Denominado pela legislação **CPP** – Contribuição Previdenciária Patronal.



Como pode ser verificado pelas Tabelas, são estabelecidas diversas classes de **faturamento** para as empresas se enquadrarem na determinação da **alíquota**. O faturamento dos últimos **doze meses** é comparado na tabela e é encontrada, então, a “faixa” de tributação, com a determinada “alíquota” (o percentual de tributação). Portanto, neste regime, a base de cálculo dos tributos é o faturamento da empresa.

O regime do Simples, na verdade, consiste na evolução de um “ancestral” denominado Simples **Federal**, instituído pela Lei n. 9.317/96, que foi extinto quando da edição da Lei Complementar n. 123/96. Contudo, aquele sistema antigo nos serve de referência para reclamarmos do Estado a correção das Tabelas de Bases de Cálculo dos impostos, pois, se considerarmos os limites estabelecidos pelo antigo regramento, as tabelas atuais deveriam conter valores mais altos, o que resultaria no pagamento menor de tributos. Isto porque, naquela legislação as Microempresas eram consideradas pelo faturamento anual de, no máximo, **R\$ 120.000,00**, e as Empresas de Pequeno Porte, com faturamento anual de até **R\$ 1.200.000,00**. Ora, considerando, apenas, a inflação oficial (IPCA), registrada no período (desde 1996), as tabelas atuais deveriam registrar valores maiores em cada classe.

A opção pelo SIMPLES é feita por meio da inscrição da empresa no CNPJ²⁰ na condição de Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte e cadastramento contínuo (anual) através do Portal do Simples Nacional, com a declaração de opção, numa forma dinâmica de manutenção do sistema tributário para esse tipo de empresa, uma vez mantidas as condições legais.

2.2.2.2. Lucro Presumido

Considerado, também, uma forma simplificada de tributação, o Regime do **LUCRO PRESUMIDO** estabelece uma parte do **faturamento** das empresas como base de cálculo dos tributos **IRPJ** e a **CSLL**. O enquadramento é feito conforme a atividade da empresa. Vejamos:

CÁLCULO DOS IMPOSTOS	I.R.P.J		C.S.L.L.	
	% Presunção	% Direto ²¹	%Presunção	%Direto ²²
Atividade				
Revenda de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,60%	0,24%	12,00%	1,08%
Prestação de serviços hospitalares	8,00%	1,20%	12,00%	1,08%
Indústria e Comércio em geral	8,00%	1,20%	12,00%	1,08%
Atividade rural e construção por empreitada ²³	8,00%	1,20%	12,00%	1,08%
Transporte de cargas	8,00%	1,20%	12,00%	1,08%
Transporte de passageiros	16,00%	2,40%	12,00%	1,08%
Serviços em geral	32,00%	4,80%	32,00%	2,88%
Serviços prestados por sociedade de profissão legalmente regulamentada ²⁴	32,00%	4,80%	32,00%	2,88%
Intermediação de negócios/representação comercial/corretagem (*)	32,00%	4,80%	32,00%	2,88%
Administração, locação ou cessão de bens imóveis (*)	32,00%	4,80%	32,00%	2,88%
Construção por administração (*)	32,00%	4,80%	32,00%	2,88%
Factoring(*)	32,00%	4,80%	32,00%	2,88%
Serviços de suprimento de água tratada (*)	32,00%	4,80%	32,00%	2,88%
Revenda de veículos usados (IN-SRF 390/04-Art. 96, § 3º)(*) ²⁵	32,00%	4,80%	32,00%	2,88%

²⁰ Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

²¹ Para encontrar o percentual “direto”, é preciso aplicar a alíquota do imposto (IRPJ = 15%) sobre o percentual de presunção (Ex.: 8% x 15% = 1,20% para o IRPJ, para as empresas de indústria e comércio em geral).

²² Para encontrar o percentual “direto”, é preciso aplicar a alíquota da contribuição (CSLL = 9%) sobre o percentual de presunção (Ex.: 12% x 9% = 1,08% para a CSLL, para as empresas de indústria e comércio em geral).

²³ Quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade (Ato Declaratório Normativo COSIT 06/97).

²⁴ “Conforme o AD COSIT 22/00, a redução de percentuais não se aplica a sociedades prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentada, como, por exemplo, as escolas, inclusive as creches, mesmo com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, não podem aplicar o percentual de 16% sobre a receita bruta para fins de determinação do lucro presumido, devendo, neste caso, aplicar o percentual de 32%”.

²⁵ Os itens acima, marcados com “(*)” estão sujeitos à redução do percentual para 16%, segundo a Lei n.º 9.250/95, art. 40: “a base de cálculo mensal do Imposto de renda das Pessoas Jurídicas prestadoras de serviços em geral, exceto serviços hospitalares e de transportes, bem como aqueles prestados por sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00, será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida trimestralmente” (YOUNG, 2008:46).



2.2.2.2.1. Percentual de Presunção

Como vimos na tabela acima, existem os seguintes percentuais de presunção: 1,6%, 8%, 16% e 32%, conforme a atividade da empresa, os quais indicarão a **base de cálculo** do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

Assim, conforme a atividade da empresa, esse percentual é aplicado sobre o seu Faturamento e o cálculo produz a **base de cálculo do tributo (IRPJ e CSLL)**. Sobre essa base de cálculo, é aplicada a **alíquota** do tributo²⁶ (IRPJ = 15%; e CSLL = 9%). Com a aplicação da alíquota, encontra-se o valor do tributo a ser pago. Entretanto, caso a **base de cálculo** ultrapasse o limite de **R\$ 20.000,00** por mês²⁷, **R\$ 60.000,00** no trimestre, ou **R\$ 240.000,00** no ano, o IRPJ é acrescido de um **adicional** de 10% sobre o valor excedente.

2.2.2.2.2. Percentual Direto

Quando em um cálculo estão presentes dois percentuais, esse cálculo é realizado em duas etapas: primeiro encontra-se a **base de cálculo** e, depois, em um segundo cálculo, encontra-se o valor do imposto. Ocorre que é possível, com um cálculo só, encontrar-se diretamente o valor do tributo a pagar. Por isto, criamos o "artifício" do cálculo do imposto pelo **percentual direto**, como você pode verificar na tabela acima. O cálculo é relativamente simples, pois junta-se os dois percentuais (base de cálculo e alíquota) e tem-se o **percentual direto**. Por exemplo: Base de cálculo 8%, alíquota de 15%. → Temos: $8\% \times 15\% = 1,20\%$ (IRPJ para empresas em geral). Veja na tabela os diversos percentuais diretos que foram calculados para facilitar essa prática.



Entretanto, esse "facilitômetro" não dispensa o cálculo do adicional de imposto de renda (10%) sobre o excedente (acima). Ou seja, esta prática ajuda muito, por exemplo, para formação do preço de vendas como veremos mais à frente, mas, não elimina a necessidade de a empresa calcular a base de cálculo para aferir se a mesma ultrapassa o limite do **adicional de imposto de renda**.

2.2.2.3. – Lucro Real

Algumas empresas estão obrigadas a adotarem a forma de tributação estipulada pelo Regime do **Lucro Real**²⁸. Um planejamento tributário adequado poderá proporcionar importante economia de recursos com o pagamento de impostos.

Assim, as empresas com receita bruta anual em volume até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) poderão optar pelo recolhimento trimestral, na **forma presumida**, com base em percentuais, sobre a receita bruta, pois, não estão obrigadas a adotarem o Regime do **Lucro Real**. A opção adotada para tributação do Imposto de Renda pelo regime do **lucro real**, também definirá a forma de apuração não-**cumulativa** do PIS e da COFINS.

Um aspecto interessante para este Regime Tributário, é que qualquer empresa **pode** optar por ele e é o único que algumas empresas estão **obrigadas** a adotá-lo.

Ao optarem pelo lucro real, poderão escolher entre o lucro real anual ou trimestral. Vejamos a seguir:

2.2.2.3.1. Lucro real anual

Este método de cálculo do Imposto de Renda é adequado para as empresas que tenham faturamentos sazonais, ou seja, picos de faturamentos, podendo optar pelo recolhimento mensal calculado por estimativa, com base no faturamento mensal; opcionalmente, poderão demonstrar, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o imposto já pago no ano é superior ao imposto devido, podendo então suspender ou reduzir o pagamento do imposto no ano em curso. Esta prática constitui uma forma legal de planejamento tributário, pois, se houver prejuízo, por exemplo, a empresa, não precisa recolher a parcela mensal.

²⁶ Lei n. 9.249/96. Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de **quinze por cento**. (ressaltamos).

²⁷ Lei n. 9.249/96. Art. 3º. ... § 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de **adicional de imposto de renda** à alíquota de **dez por cento**.

²⁸ Lei n. 9.718/98. Art. 14. Estão obrigadas à apuração do 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).



Quando se adota essa sistemática, é possível, também, estabelecer as retiradas dos sócios, mensalmente, como adiantamento de distribuição de lucro, desde que cumprida a obrigação acessória (elaboração do Balanço mensal). Com isto, o sócio poderá receber uma remuneração mensal que não tem tributação do imposto de renda, pois, esse encargo já é pago pela empresa, na apuração do resultado.

2.2.2.3.2. Lucro real trimestral

Método indicado para as empresas que tenham faturamento linear, com base no lucro apurado no trimestre. O imposto calculado no trimestre pode ser pago, inclusive, parcelado nos três meses seguintes, sendo certo que as duas últimas parcelas terão acréscimos (juros e correção), nos termos do regulamento²⁹.

As empresas confirmarão a sua opção pela forma de tributação pelo lucro **real** ou **presumido**, com o 1º. pagamento do imposto de renda no ano.

2.2.2.4. Lucro Arbitrado

Há um regime jurídico-tributário para apuração do Lucro das empresas, e, por consequência, para o cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social, que vigora desde a Lei n. 9.981/95, em seu art. 47³⁰, precedendo, portanto, a Lei Geral do Imposto de Renda (Leis n. 9.249/95 e n. 9.250/95). Este regime foi consideravelmente alterado pela Lei n. 9.430/96, art. 27, que mantém em vigor aspectos legais trazidos pela Lei n. 9.249/75 e, também, pelo Dec-Lei n. 1.598/77, o qual, ao ser editado chegou a ser denominado “regulamento do imposto de renda”, papel que atualmente é desempenhado pelo Decreto 3.000, de 29/03/1999.



Esta forma de tributação é considerada pela doutrina como uma forma de *punição*, pois somente é aplicada em casos em que a empresa descumpra obrigações acessórias, ou escolhe um regime jurídico-tributário em que não poderia legalmente se enquadrar (presumido, em vez de real, por exemplo). A *punição* ocorre em forma de majoração do imposto, pois é utilizada a tabela de cálculo do imposto pelo regime do Lucro Presumido e os percentuais de presunção são aumentados em 20% (vinte por cento), o que significa um aumento do imposto a ser pago.

O Regulamento do Imposto de Renda regula a matéria a partir do art. 529, mas, não se pode admitir qualquer consideração que ultrapasse as imposições trazidas pela Lei, pois, conforme o art. 5º, II, da Constituição Federal “**ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei**” (princípio da legalidade).

2.3. Funções da Contabilidade Tributária

A Contabilidade não pode deixar de lado os conceitos e os princípios tributários, nem as normas básicas deste campo jurídico. É imprescindível, para qualquer empresa que opera em um país cuja carga tributária chega perto dos 40% (quarenta por cento)³¹, que a Contabilidade exerça suas principais funções de forma adequada e eficiente, pois, do contrário, o prejuízo poderá ser grande.

²⁹ Lei n. 9.430/96. Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

³⁰ Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando: I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o [Decreto-Lei nº 2.397, de 1987](#), não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real. III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único; IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no [§ 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958](#); ... VI (revogado); VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o [§ 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), e [§ 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

³¹ Receita Federal, *Carga Tributária no Brasil*, 2004. www.receita.fazenda.gov.br.



Como sabemos, a Contabilidade tem por objeto o Patrimônio das entidades (empresas e outras). Cumprindo este papel, a Contabilidade exerce algumas funções importantes. E uma delas é a contabilidade tributária, que se desdobra em várias.

As funções da contabilidade tributária dividem-se em três categorias **(i.)** escrituração e controle; **(ii.)** orientação e assessoria; e **(iii.)** planejamento tributário. Vejamos, portanto, uma rápida análise dessas funções.

2.3.1. Escrituração e Controle

Não se pode negar que o Departamento de Contabilidade de uma empresa é responsável pela escrituração de todos os eventos ocorridos no bojo das operações da empresa. A escrituração significa o registro de todos os atos e fatos contábeis. Mas, há ocasiões em que os atos e fatos são de outra natureza que não a Contábil, como é o caso, por exemplo, dos fatos objetos de nosso estudo, envolvendo o registro da ocorrência de fatos geradores da obrigação tributária. Além disto, é imprescindível perceber que a Contabilidade tem, também, a função de controle da ocorrência desses fatos e de suas consequências. A Contabilidade deve seguir a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro³², como consequência da adoção das regras internacionais de contabilidade, postos para o mundo através dos **IFRSs – International Financial Reporting Standards**, editados pelo *International Accounting Standard Board* (IASB). Ora, não existe a menor possibilidade de a Contabilidade manter-se como uma das mais sérias áreas de atuação do conhecimento técnico no Brasil, se não exercer a função do **controle**, o que, aliás, é objeto de estudo da Auditoria, operada pelos Contadores-Auditores.

2.3.2. Orientação e Assessoria

Considerando-se que a Contabilidade é um Departamento crucial para qualquer empresa, pois tem a condição de conhecer em minúcias todos os setores e detalhes operacionais, é importante reconhecer que a Contabilidade exerce seguramente a função de orientação e assessoria para todos os outros Departamentos, pois pode ajudar ao Departamento de Vendas na elaboração de preços de venda e na condução das regras de tributação, inclusive do ponto de vista gerencial, quando for necessário. Da mesma forma, pode auxiliar ao Departamento de Produção, auxiliando na elaboração do PCP – Planejamento e Controle da Produção, com análises de custos e prazos de giro de estoques, bem como na análise da eficácia de produção, visando atender metas do Planejamento Estratégico. A Contabilidade pode, também, assessorar a Controladoria com a elaboração de relatórios que indique a movimentação dos prazos de pagamento e de recebimento, para melhor orientar as decisões sobre necessidade de Capital de Giro, envolvendo os ciclos operacionais, econômico e financeiro. E nem se fale da ajuda que o Departamento pode dar à Direção da empresa, fornecendo informações condizentes com as necessidades dos administradores para os momentos de tomadas de decisão.

2.3.3. Planejamento Tributário como função Contábil

No tocante ao planejamento tributário, é inegável a contribuição da Contabilidade, podendo-se enumerar um leque de opções que abrange as mais diversas funções e atividades da Contabilidade Tributária, envolvendo os seguintes tópicos:

- apuração com exatidão do resultado tributável;
- registro de provisões, segundo a competência de tributos e outros encargos;
- escrituração fiscal;
- geração de guias de recolhimento com os valores apurados corretamente;
- orientação e assessoria de procedimentos aos diversos departamentos ou filiais, ou, ainda, empresas coligadas, segundo a estrutura da organização;
- estudo de alternativas legais para redução da carga tributária, quando possível;
- avaliação real dos estoques e consequente determinação dos custos das vendas

Portanto, a questão fiscal encontra-se arraigada na Contabilidade Tributária, constituindo-se de aspecto primordial para manutenção desta imprescindível ferramenta do Planejamento Tributário.

³² Resolução CFC n. 1.374/11. O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10, RESOLVE: Art. 1º Dar nova redação à NBC Tg ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, tendo em vista a edição do Pronunciamento Conceitual Básico (R1) pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que tem por base The Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB – BV 2011 Blue Book).



2.4. Contabilidade Tributária e Contabilidade de Custos

Pode-se perguntar se há uma diferença entre a Contabilidade de Custos e Contabilidade Tributária, ou qual a diferença de suas aplicabilidades. A verdade é que, qualquer que seja a denominação escolhida, o objetivo primordial será o de se estabelecer o correto critério de apuração dos custos das vendas, assim como da avaliação dos ativos (estoques e outros).

Se tomarmos apenas o aspecto que envolve os tributos (impostos, na maioria), veremos que a sistemática Contábil é praticamente a mesma aplicada à Contabilidade de Custos, ou seja, o regime de competência está sempre presente na operação, mas, com uma diferença: os impostos não cumulativos não são considerados “custos”. Isto porque, ao serem contabilizadas as **compras**, os impostos serão “ativados” para, posteriormente, serem compensados com os impostos resultantes das **vendas**, diminuindo-se, assim, o valor a ser recolhido. Neste sentido, podemos, portanto, classificar os impostos como:

- **Cumulativos** – São os impostos que não permitem o crédito nas operações de aquisições, para aproveitamento nas operações seguintes. Esses impostos são **CUSTOS, isto é, vão para o Estoque na compra;**
- **Não-Cumulativos** – São os impostos que permitem o crédito do valor pago em uma operação de aquisição, para aproveitamento nas operações seguintes (vendas): IPI (produtos industrializados), ICMS (operações comerciais e industriais), e PIS e COFINS (operações realizadas por empresas optantes pelo Lucro Real); esses impostos não são **CUSTOS, isto é são contabilizados a DÉBITO do Estado (Ativo).**

Veremos um pouco mais à frente, melhor definição sobre os impostos cumulativos e não cumulativos, no tópico **tributos indiretos**.

A Contabilidade de Custos refere-se aos estoques de mercadorias, matérias primas e produtos, levando em consideração, além dos impostos, os gastos com a aquisição de mercadorias e matérias primas e de produção. Desta forma, todos os gastos realizados para geração de produtos são “ativados”, isto é, compõem a avaliação dos estoques de produtos acabados ou semiacabados, bem como das mercadorias adquiridas para revenda. Portanto, somente serão levados a custo (CPV ou CMV) quando os produtos forem efetivamente vendidos.

A coincidência ou o *liame* entre as duas Contabilidades (Tributária e de Custos) está no fato de que, quando não se utiliza a Contabilidade de Custos (regime de competência), tende-se a gerar um lucro menor e, com isto, pagar o imposto menor, o que pode, eventualmente, ocasionar a ocorrência de **evasão** ao invés da **elisão**. Porém, procedendo-se desta forma, não se está atendendo à legislação contábil e, com isto, deixa-se de pensar em Planejamento Tributário, passando-se, conceitualmente à aplicação de outra espécie (ilegal - evasão), pois deixa-se de atender aos critérios de avaliação dos estoques.

2.5. Planejamento Tributário

Ao se utilizar da Contabilidade Tributária, já está a empresa praticando o Planejamento Tributário, pois a avaliação dos estoques (de matérias primas, produtos e de mercadoria) registrará o custo correto dos produtos, sem que a carga tributária se faça ali um fator influente para a administração financeira na formação do preço de venda, por exemplo. Por isto mesmo, o planejamento tributário (**elisão**) não se confunde com sonegação (**evasão**) fiscal, pois aí estará uma operação lícita, isto é, que atende à lei tributária.

A **sonegação** é a **ação** ou **omissão** dolosa, isto é, com o objetivo de **impedir** ou **retardar**, seja de maneira total ou parcial, o registro da ocorrência do “fato gerador”. No Planejamento Tributário, escolhe-se entre duas maneiras de se operar, sendo ambas lícitas. Assim, o regime que proporciona o recolhimento menor de tributo é aceito pela lei, pois não gera o tributo ou gera-o em valor menor, com permissão da lei: DIMINUIR ou EVITAR o fato gerador.

Vejamos o texto a seguir, de autoria de Júlio César Zanluca - Contabilista e Autor da Obra Planejamento Tributário³³, para uma análise apropriada do planejamento tributário no Brasil:

³³ Planejamento Tributário → <http://www.portaltributario.com.br/planejamento>.



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PAGUE MENOS, OBEDECENDO A LEI!
BRASILEIRO PAGA DEZENAS DE TRIBUTOS!

É de notório conhecimento que o nível de tributação sobre as empresas e pessoas físicas no Brasil é absurdo, chegando a inviabilizar certos negócios. Empresas quebram com elevadas dívidas fiscais, e nem as recentes "renegociações", como REFIS, PAES e PAEX, trouxeram alguma tranquilidade ao contribuinte.

Se o contribuinte pretende diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A maneira legal chama-se elisão fiscal ou economia legal (planejamento tributário) e a forma ilegal denomina-se sonegação fiscal.

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

É sabido que os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário.

Segundo o IBPT, no Brasil, em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Somente o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, imprescindível a adoção de um sistema de economia legal.

O princípio constitucional não deixa dúvidas que, dentro da lei, o contribuinte pode agir no seu interesse. Planejar tributos é um direito tão essencial quanto planejar o fluxo de caixa, fazer investimentos, etc.

TIPOS DE ELISÃO

Há duas espécies de elisão fiscal:

1. aquela decorrente da própria lei e
2. a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei.

No caso da elisão decorrente da lei, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios. É o caso, por exemplo, dos Incentivos à Inovação Tecnológica ([Lei 11.196/2005](#))³⁴.

Já a segunda espécie, contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que se harmonizem com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

É o caso, por exemplo, de uma empresa de serviços que decide mudar sua sede para determinado município, visando pagar o ISS com uma alíquota mais baixa. A lei não proíbe que os estabelecimentos escolham o lugar onde exercerão atividades, pois os contribuintes possuem liberdade de optar por aqueles mais convenientes a si, mesmo se a definição do local for exclusivamente com objetivos de planejamento fiscal.

Para se ter uma ideia melhor sobre o significado da Carga Tributária no Brasil, o doutrinador acima referido faz uma lista, conforme poderemos constatar a seguir³⁵:

Lista de tributos (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria) existentes no Brasil³⁶:

1. Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - [Lei 10.893/2004](#)
2. Contribuição à Direção de Portos e Costas (DPC) - [Lei 5.461/1968](#)
3. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - [Lei 10.168/2000](#)
4. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - [Decreto 6.003/2006](#)
5. Contribuição ao Funrural
6. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955
7. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
8. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) - Lei 8.029/1990
9. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - [Decreto-Lei 8.621/1946](#)
10. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993
11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942
12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991

³⁴ Ou, também, o caso do Imposto de renda Pessoa Física, cujo regulamento permite o DESCONTO PADRÃO, independentemente de quanto se reduza no valor do imposto.

³⁵ Portal Tributário: <http://www.portaltributario.com.br>

³⁶ Esta lista, segundo o site está atualizada até 19/06/2017.



13. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946
14. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946
15. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da [MP 1.715-2/1998](#)
16. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993
17. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
18. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
19. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis - [Lei 10.336/2001](#)
20. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - [Lei 10.168/2000](#)
21. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - [Decreto 6.297/2007](#)
22. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - [Emenda Constitucional 39/2002](#)
23. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da [Medida Provisória 2228-1/2001](#) e [Lei 10.454/2002](#)
24. Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)
25. Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo [578 da CLT](#), e a Confederativa foi instituída pelo [art. 8, inciso IV, da Constituição Federal](#) e é obrigatória em função da assembleia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na [CLT](#))
26. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - [Lei Complementar 110/2001](#)
27. [Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social \(COFINS\)](#)
28. [Contribuição Social sobre o Lucro Líquido \(CSLL\)](#)
29. Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
30. Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
31. Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974
32. Fundo de Combate à Pobreza - art. 82 da [EC 31/2000](#)
33. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - [Lei 5.070/1966](#) com novas disposições da [Lei 9.472/1997](#)
34. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
35. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da [Lei 9.998/2000](#)
36. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do [Decreto-Lei 1.437/1975](#) e [art. 10 da IN SRF 180/2002](#)
37. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funntel) - [Lei 10.052/2000](#)
38. [Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços \(ICMS\)](#)
39. [Imposto sobre a Exportação \(IE\)](#)
40. [Imposto sobre a Importação \(II\)](#)
41. [Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores \(IPVA\)](#)
42. [Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana \(IPTU\)](#)
43. [Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural \(ITR\)](#)
44. [Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza \(IR - pessoa física e jurídica\)](#)
45. [Imposto sobre Operações de Crédito \(IOF\)](#)
46. [Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza \(ISS\)](#)
47. [Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos \(ITBI\)](#)
48. [Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação \(ITCMD\)](#)
49. INSS Autônomos e Empresários
50. INSS Empregados
51. INSS Patronal
52. [IPI \(Imposto sobre Produtos Industrializados\)](#)
53. [Programa de Integração Social \(PIS\)](#) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
54. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
55. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - [Lei 10.870/2004](#)
56. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - [Decreto-Lei 1.899/1981](#)
57. Taxa de Coleta de Lixo
58. Taxa de Combate a Incêndios
59. Taxa de Conservação e Limpeza Pública
60. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - [Lei 10.165/2000](#)
61. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - [Lei 10.357/2001](#), art. 16
62. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
63. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - [Lei 11.292/2006](#)
64. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – ANA - art. 13 e 14 da [MP 437/2008](#)
65. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - [Lei 7.940/1989](#)
66. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da [MP 2.158-35/2001](#)
67. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária [Lei 9.782/1999](#), art. 23
68. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - [Lei 10.834/2003](#)



69. Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar - TAFIC - art. 12 da [MP 233/2004](#)
70. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo
71. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - [Lei 9.765/1998](#)
72. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
73. Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999
74. Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus - [Lei 9.960/2000](#)
75. Taxa de Serviços Metrológicos - art. 11 da [Lei 9.933/1999](#)
76. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
77. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da [Lei 9.427/1996](#)
78. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da [Lei 9.612/1998](#) e nos art. 7 e 42 do [Decreto 2.615/1998](#)
79. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da [Lei 10.233/2001](#)
80. Taxas de Saúde Suplementar - ANS - [Lei 9.961/2000](#), art. 18
81. Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da [IN 680/2006](#).
82. Taxa de Utilização do MERCANTE - [Decreto 5.324/2004](#)
83. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
84. Taxa Processual Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - [Lei 9.718/1998](#)
85. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da Lei 9.427/1996
86. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da Lei 9.612/1998 e nos art. 7 e 42 do Decreto 2.615/1998
87. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da Lei 10.233/2001
88. Taxas de Saúde Suplementar - ANS - Lei 9.961/2000, art. 18
89. Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da IN 680/2006
90. Taxa de Utilização do MERCANTE - Decreto 5.324/2004
91. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
92. Taxas Judiciárias³⁷
93. Taxas Processuais do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - art. 23 da Lei 12.529/2011

Ora, não resta nenhuma dúvida de que o país tem uma carga tributária elevada (cerca de 36% do PIB³⁸). Assim, o caminho é mesmo o Planejamento Tributário. Algumas pessoas pensam, porém, que as empresas que entram nessa seara, o fazem porque querem estar na moda, gastam dinheiro com profissionais caros, sem necessidade. Vejamos o seguinte texto de Julio César Zanluca, publicado no Portal do Direito Tributário³⁹.

“PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – LUXO OU NECESSIDADE?”

No Brasil, existem mais de 80 diferentes taxas, impostos e contribuições (veja a lista completa em www.portaltributario.com.br/tributos.htm). Todos nós, direta ou indiretamente, somos contribuintes destes encargos. Por exemplo, quando você compra uma mercadoria qualquer no supermercado, está embutido no preço até 27,25%, dependendo do estado em que a compra está sendo feita, em tributos pagos pelo comerciante, somente a título de ICMS, PIS e COFINS.

Como contribuintes, temos duas formas de diminuir encargos tributários. A maneira legal chama-se elisão fiscal (mais conhecida como planejamento tributário) e a forma ilegal denomina-se sonegação fiscal.

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

DIFERENÇAS ENTRE SONEGAÇÃO FISCAL E ELISÃO FISCAL (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO)

A fraude ou sonegação fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal. É uma fraude dificilmente perdoável porque ela é flagrante e também porque o contribuinte se opõe conscientemente à lei. Os juristas a consideram como repreensível.

Já no planejamento tributário, sem ter relação com a fraude propriamente dita, se admite que os contribuintes têm o direito de recorrer aos seus **procedimentos** preferidos, autorizados ou não proibidos pela lei, mesmo quando este comportamento prejudica o Tesouro.

FINALIDADES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário tem um objetivo a economia (diminuição) legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário.

Em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Do lucro, até 34% vai para o governo. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, imprescindível a adoção de um sistema de economia legal.

³⁷ Há questionamentos quanto à cobrança das taxas judiciárias: <https://mapajuridico.com/2012/04/20/taxa-judiciaria-e-inconstitucional/>

³⁸ PIB – Produto Interno Bruto. Refere-se ao somatório de todas as riquezas produzidas no país.

³⁹ <http://portaltributario.com.br/planejamento>.



Três são as finalidades do planejamento tributário:

1) - Evitar a incidência do fato gerador do tributo.

Exemplo: Substituir a maior parte do valor do pró-labore dos sócios de uma empresa, por distribuição de lucros, pois a partir de janeiro/96 eles não sofrem incidência do IR nem na fonte nem na declaração. Dessa forma, evita-se a incidência do INSS (20%) e do IR na Fonte (27,5%) sobre o valor retirado como lucros em substituição do pró-labore.

2) - Reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou reduzir a base de cálculo do tributo.

Exemplo: ao preencher sua Declaração de Renda, você pode optar por deduzir até 20% da renda tributável como desconto padrão (com limite anual fixado) ou efetuar as deduções de dependentes, despesas médicas, plano de previdência privada, etc. Você certamente escolherá o maior valor, que lhe permitirá uma maior dedução da base de cálculo, para gerar um menor Imposto de Renda a pagar (ou um maior valor a restituir).

3) - Retardar o pagamento do tributo, postergando (adiando) o seu pagamento, sem a ocorrência da multa.

Exemplo: transferir o faturamento da empresa do dia 30 (ou 31) para o 1º dia do mês subsequente. Com isto, ganha-se 30 dias adicionais para pagamento do PIS, COFINS, SIMPLES, ICMS, ISS, IRPJ e CSL (Lucro Real por estimativa), se for final de trimestre até 90 dias do IRPJ e CSL (Lucro Presumido ou Lucro Real trimestral) e 10 a 30 dias se a empresa pagar IPI. Leia outros exemplos lícitos de como planejar redução tributária em www.portaltributario.com.br/dicas.htm

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO OBRIGAÇÃO DOS ADMINISTRADORES:

A [Lei 6.404/76](#) (Lei das S/A) prevê a **obrigatoriedade** do planejamento tributário, por parte dos administradores de qualquer companhia, pela interpretação do artigo 153 ("O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios").

Portanto, antes de ser um direito, uma faculdade, o PLANEJAMENTO FISCAL é obrigatório para todo bom administrador. Desta forma, no Brasil, tem ocorrido uma "explosão" do Planejamento Tributário como prática das organizações. No futuro, a omissão desta prática irá provocar, o descrédito daqueles administradores omissos.

Atualmente, não tenho conhecimento de nenhuma causa ou ação, proposta por acionista ou debenturista com participação nos lucros, neste sentido. Mas, no futuro, a inatividade nesta área poderá provocar ação de perdas e danos por parte dos acionistas prejudicados pela omissão do administrador em perseguir o menor ônus tributário.

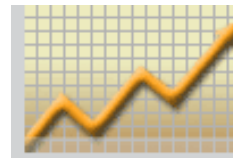
CONCLUSÃO:

Planejamento tributário é saúde para o bolso, pois representa maior capitalização do negócio, possibilidade de menores preços e ainda facilita a geração de novos empregos, pois os recursos economizados poderão possibilitar novos investimentos.

Por ser saudável, recomenda-se: pratique-a!"

2.6. Demonstrações Contábeis

As demonstrações contábeis são documentos que registram "momentos" das empresas, com os saldos das contas e as variações entre um determinado momento e outro. A legislação principal é a Lei das S/As., que determina que os documentos devem ser elaborados e publicados, para que o público interessado tenha conhecimento.



Para que as demonstrações contábeis retratem fidedignamente a situação econômico-financeira da empresa, é necessário que a Contabilidade tenha sido operada conforme a legislação e os princípios contábeis geralmente aceitos.

Quando a empresa tem ações na Bolsa de Valores, normalmente, o universo de interesse é maior. Assim, ela passa a ser obrigada a seguir, também, as normas da CVM – Comissão de Valores Mobiliários, entre as quais, por exemplo, a obrigação de submeter a sua contabilização à análise de Auditores Independentes.



O art. 289⁴⁰, da Lei das S/As, trata da obrigatoriedade da **publicação dos relatórios**, sendo que os documentos que devem ser obrigatoriamente gerados pela Companhia estão descritos no art. 133⁴¹, da referida Lei. Já as **demonstrações financeiras** encontram-se previstas no art. 176⁴², da Lei n. 6404/76, que deixa bem claro que a base da elaboração dessas demonstrações financeiras é a **"escrituração mercantil"**. Portanto, é a própria legislação que dá essa importância à **escrituração**⁴³. A parte fiscal deve ser obedecida sem prejudicar a Contabilidade da empresa (escrituração mercantil).

No tocante ao Direito Tributário, devemos observar quais são as peças obrigatórias para se apurar o **imposto de renda**, que tem como base o LUCRO, isto quando a empresa opera com o regime de **lucro real**, pois é imprescindível que esses demonstrativos registram corretamente a situação **patrimonial** e **econômica** da empresa. São elas:

⁴⁰ Lei n. 6.404/76. Art. 289. As publicações ordenadas pela presente Lei serão feitas no órgão oficial da União ou do Estado ou do Distrito Federal, conforme o lugar em que esteja situada a sede da companhia, e em outro jornal de grande circulação editado na localidade em que está situada a sede da companhia. [\(Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997\).](#)

⁴¹ Art. 133. Os administradores devem comunicar, até 1 (um) mês antes da data marcada para a realização da assembleia-geral ordinária, por anúncios publicados na forma prevista no artigo 124, que se acham à disposição dos acionistas: I - o relatório da administração sobre os negócios sociais e os principais fatos administrativos do exercício findo; II - a cópia das demonstrações financeiras; III - o parecer dos auditores independentes, se houver. IV - o parecer do conselho fiscal, inclusive votos dissidentes, se houver; e [\(Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001\)](#) V - demais documentos pertinentes a assuntos incluídos na ordem do dia. [\(Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001\)](#) § 1º Os anúncios indicarão o local ou locais onde os acionistas poderão obter cópias desses documentos. § 2º A companhia remeterá cópia desses documentos aos acionistas que o pedirem por escrito, nas condições previstas no § 3º do artigo 124. § 3º Os documentos referidos neste artigo, à exceção dos constantes dos incisos IV e V, serão publicados até 5 (cinco) dias, pelo menos, antes da data marcada para a realização da assembleia-geral. [\(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001\)](#) § 4º A assembleia-geral que reunir a totalidade dos acionistas poderá considerar sanada a falta de publicação dos anúncios ou a inobservância dos prazos referidos neste artigo; mas é obrigatória a publicação dos documentos antes da realização da assembleia. § 5º A publicação dos anúncios é dispensada quando os documentos a que se refere este artigo são publicados até 1 (um) mês antes da data marcada para a realização da assembleia-geral ordinária.

⁴² Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício: I - balanço patrimonial; II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; III - demonstração do resultado do exercício; e IV - demonstração dos fluxos de caixa; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#) V - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#). § 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior. § 2º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes". § 3º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia-geral. § 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício. § 5º As notas explicativas devem: [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) I - apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) II - divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) III - fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) IV - indicar: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes [\(art. 247, parágrafo único\);](#) [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações [\(art. 182, § 3º\);](#) [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) f) o número, espécies e classes das ações do capital social; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) h) os ajustes de exercícios anteriores [\(art. 186, § 1º\);](#) e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) § 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa. [\(Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#) § 7º A Comissão de Valores Mobiliários poderá, a seu critério, disciplinar de forma diversa o registro de que trata o § 3º deste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

⁴³ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. § 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos. § 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) I - [\(revogado\);](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) II - [\(revogado\).](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) § 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) § 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados. § 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#) § 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#) § 7º [\(Revogado\).](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)



- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração do Fluxo de Caixa; e
- Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

O **BALANÇO PATRIMONIAL** é, em verdade, uma das demonstrações financeira, nos termos da Lei das S/As, mas, é comum chamarmos de “Balanço” o conjunto de demonstrações como um todo. Individualmente, o Balanço deverá demonstrar a situação dos seguintes grupos⁴⁴:

- **Ativo Circulante**⁴⁵
- **Ativo Não-Circulante**
 - Ativo Realizável a Longo Prazo
 - Investimentos
 - Imobilizado
 - Intangível
- **Passivo Circulante**
- **Passivo Não-Circulante**
 - Passivo Exigível a Longo Prazo
 - Receitas Diferidas⁴⁶
- **Patrimônio Líquido**
 - Capital Social
 - Reservas de Capital
 - Ajustes de avaliação Patrimonial
 - Reservas de Lucros
 - Ações em Tesouraria
 - Prejuízos Acumulados

A **DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS DO EXERCÍCIO**⁴⁷ deverá apontar corretamente:

- Vendas Brutas
- Vendas Líquidas (VB – impostos *extrínsecos*) = **Receita Bruta**
- Deduções (impostos, descontos etc.)
- Receita Líquida
- Custos

⁴⁴ Lei das S/As. Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia. § 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos: I – **ativo circulante**; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) II – **ativo não circulante**, composto por ativo **realizável a longo prazo**, **investimentos**, **imobilizado** e **intangível**. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) § 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos: I – **passivo circulante**; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) II – **passivo não circulante**; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) III – **patrimônio líquido**, dividido em **capital social**, **reservas de capital**, ajustes de **avaliação patrimonial**, **reservas de lucros**, **ações em tesouraria** e **prejuízos acumulados**. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) § 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

⁴⁵ É bom dar uma olhada na Lei n. 6.404/76, especialmente o capítulo que trata dos critérios de avaliação e de registros de ativos e passivos (art. 183) principalmente depois das alterações advindas com a Lei n. 11.638/07 e 11.941/09 (**Pronunciamentos Contábeis CPC 01 a 14**).

⁴⁶ Lei das S/As. Art. 299-B. O saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 deverá ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

⁴⁷ Lei das S/As. Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará: I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos; II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto; VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social. § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. § 2º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)



- Lucro Bruto
- Despesas Operacionais (vendas, administrativas, financeiras etc.)
- Resultado da Equivalência Patrimonial
- Lucro ou Prejuízo Operacional
- Resultado Não Operacional
- Resultado Antes do Imposto Sobre a Renda
- Provisão Para Imposto de Renda e Contribuição Social
- Participações de Debêntures, Empregados, Administradores, Partes beneficiárias etc.
- Lucro/Prejuízo Líquido do Exercício
- Lucro por Ação

Para as empresas que estão obrigadas a publicar essas demonstrações financeiras, é imprescindível que elaborem notas explicativas, de maneira que possam abrir para os interessados algumas ocorrências de alguns grupos de contas que não são expressas pelos números. Essas “notas explicativas” são feitas em bom Português, de forma “entendível” ao menos instruído acionista, já que é o principal alvo.

2.7. Livros Contábeis, Fiscais e Societários

Se as demonstrações contábeis registram os determinados momentos que a empresa vive, bem como as “mutações” entre esses diversos momentos, esse procedimento traduz-se na “história da empresa”. Essa “história”, no entanto, somente é possível porque existem os LIVROS para registrá-la.



Esses livros estão distribuídos em três categorias, a saber:

- **Livros Contábeis**
- **Livros Fiscais**
- **Livros Societários**⁴⁸

Cada categoria de livros tem sua importância segundo a legislação que atende. Os livros contábeis são vinculados à legislação comercial, tem fundamento no Código Civil e na Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/76). Os livros fiscais atendem diretamente à legislação tributária e sua escrituração é considerada obrigação acessória. Já os livros societários têm como objeto o registro da situação societária das empresas e estão fundamentados no Código Civil e na Lei das S/As⁴⁹.

Com o advento da rede mundial de computadores (*internet*), a tecnologia possibilitou a retirada dos livros **físicos** de circulação e, além do SPED, que veremos em seguida, a Escrituração Societária também se encontra agasalhada pela tecnologia,

⁴⁸ rt. 100. A companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais: I - o livro de Registro de Ações Nominativas, para inscrição, anotação ou averbação: (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997) a) do nome do acionista e do número das suas ações; b) das entradas ou prestações de capital realizado; c) das conversões de ações, de uma em outra espécie ou classe; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997) d) do resgate, reembolso e amortização das ações, ou de sua aquisição pela companhia; e) das mutações operadas pela alienação ou transferência de ações; f) do penhor, usufruto, fideicomisso, da alienação fiduciária em garantia ou de qualquer ônus que grave as ações ou obste sua negociação. II - o livro de "Transferência de Ações Nominativas", para lançamento dos termos de transferência, que deverão ser assinados pelo cedente e pelo cessionário ou seus legítimos representantes; III - o livro de "Registro de Partes Beneficiárias Nominativas" e o de "Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas", se tiverem sido emitidas, observando-se, em ambos, no que couber, o disposto nos números I e II deste artigo; IV - o livro de Atas das Assembleias Gerais; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997) V - o livro de Presença dos Acionistas; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997) VI - os livros de Atas das Reuniões do Conselho de Administração, se houver, e de Atas das Reuniões de Diretoria; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997) VII - o livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997) § 1º A qualquer pessoa, desde que se destinem a defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal ou dos acionistas ou do mercado de valores mobiliários, serão dadas certidões dos assentamentos constantes dos livros mencionados nos incisos I a III, e por elas a companhia poderá cobrar o custo do serviço, cabendo, do indeferimento do pedido por parte da companhia, recurso à Comissão de Valores Mobiliários. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997) § 2º Nas companhias abertas, os livros referidos nos incisos I a V do caput deste artigo poderão ser substituídos, observadas as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, por registros mecanizados ou eletrônicos. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

⁴⁹ Art. 105. A exibição por inteiro dos livros da companhia pode ser ordenada judicialmente sempre que, a requerimento de acionistas que representem, pelo menos, 5% (cinco por cento) do capital social, sejam apontados atos violadores da lei ou do estatuto, ou haja fundada suspeita de graves irregularidades praticadas por qualquer dos órgãos da companhia.



com a normatização a cargo da CVM⁵⁰ – Comissão de Valores Mobiliários, para apresentação dessa escrituração, de forma escritural, inclusive para emissão e controle de **ações**⁵¹.

2.8. SPED – Serviço Público de Escrituração Digital

Os livros físicos (em papel), entretanto, estão com seus dias contados, já que encontra-se em pleno vigor o **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital**⁵².

O **SPED** – Sistema Público de Escrituração Digital está dividido em diversos projetos, a saber:



- **NF-e** → Nota Fiscal eletrônica⁵³;
- **CT-e** → Conhecimento de Transporte eletrônico⁵⁴;
- **NFS-e**⁵⁵ → Nota Fiscal de Serviço eletrônica⁵⁶;
- **FCONT** → Conforme disciplina a Instrução Normativa RFB nº 949/09, O FCONT é uma escrituração⁵⁷, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007⁵⁸.
- **SPED Contábil** → A Escrituração Contábil Digital (ECD⁵⁹) é parte integrante do projeto SPED e tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os seguintes livros: I - livro Diário e seus auxiliares, se houver; II - livro Razão e

⁵⁰ LSAs, art. 100, § 2º.

⁵¹ Art. 102. A instituição financeira depositária de ações escriturais deverá fornecer à companhia, ao menos uma vez por ano, cópia dos extratos das contas de depósito das ações e a lista dos acionistas com a quantidade das respectivas ações, que serão encadernadas em livros autenticados no registro do comércio e arquivados na instituição financeira.

⁵² Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. De modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital. Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional. Atualmente está em produção o projeto EFD-Contribuições. E em estudo: e-Lalur, EFD-Social e a Central de Balanços. Representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal. Mantém parceria com 20 instituições, entre órgãos públicos, conselho de classe, associações e entidades civis, na construção conjunta do projeto. Firma Protocolos de Cooperação com 27 empresas do setor privado, participantes do projeto-piloto, objetivando o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos conjuntos. Possibilita, com as parcerias fisco-empresas, planejamento e identificação de soluções antecipadas no cumprimento das obrigações acessórias, em face às exigências a serem requeridas pelas administrações tributárias. Faz com que a efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações tributárias acessórias exigidas pela legislação tributária contribua para aprimorar esses mecanismos e confira a esses instrumentos maior grau de legitimidade social. Estabelece um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade. (<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm>)

⁵³ <https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>

⁵⁴ <http://www.cte.fazenda.gov.br/portal/>

⁵⁵ O Projeto Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) está sendo desenvolvido de forma integrada, pela Receita Federal do Brasil (RFB) e Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf), atendendo o Protocolo de Cooperação ENAT nº 02, de 7 de dezembro de 2007, que atribuiu a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação do Projeto da NFS-e. (<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/488>)

⁵⁶ Para o Município de Maringá-PR: <https://isse.maringa.pr.gov.br/>

⁵⁷ O artigo 7º da Instrução Normativa RFB 949/2009 instituiu o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso II do § 2º do artigo 8º do Decreto-Lei 1.598/1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei 11.638/2007. (<http://www.portaltributario.com.br/guia/fcont.html>)

⁵⁸ Esses lançamentos efetuados na escrituração comercial, não devem ser considerados para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007. Ou seja, os lançamentos que existem na escrituração comercial, mas que devem ser expurgados para remover os reflexos das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; não efetuados na escrituração comercial, mas que devam ser incluídos para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007. (<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/fcont/o-que-e.htm>).

⁵⁹ A Escrituração Contábil Digital (ECD) é parte integrante do projeto SPED e tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os seguintes livros: I - Livro Diário e seus auxiliares, se houver; II - Livro Razão e seus auxiliares, se houver; III - Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos. (<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/499>)



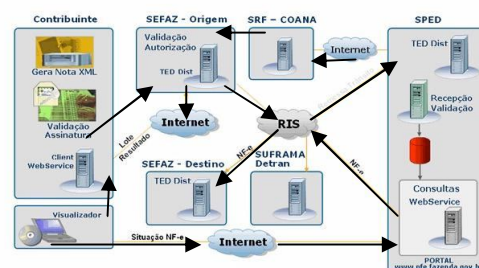
seus auxiliares, se houver; III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

- **EFD-Contribuições** → A EFD-Contribuições⁶⁰ trata de arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não-cumulatividade.

61

- **SPED Fiscal** → **EFD-ICMS IPI**⁶² A Escrituração Fiscal Digital – EFD, no início era denominado **SpedFiscal**, é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED.

O que é SPED Fiscal?



1) O que é SPED Fiscal?

O SPED Fiscal é um conjunto de escrituração de documentos fiscais, apuração de alguns impostos e outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil.
Na legislação Sped Fiscal é nomeado Escrituração Fiscal Digital (EFD).



Módulos
CT-e
ECD
ECF
EFD Contribuições
EFD ICMS IPI
EFD-Reinf
e-Financeira
eSocial
MDF-e
NFC-e
NF-e
NFS-e

Mas, convém, ao menos conhecer quais os Livros Físicos que a Lei prevê e, posteriormente, acompanhar a crescente obrigatoriedade de transposição para o Sistema Digital pelas empresas de menor porte, já que, por enquanto, encontram-se obrigadas à entrega dos arquivos digitais as empresas que optam pelo Regime do LUCRO REAL, facultando-se às demais por enquanto aderirem o Sistema. Mas, como tudo que se encontra contemplado pela tecnologia, esses projetos sofre bastante alterações. Por exemplo o **e-lalur**, que era um projeto dado com certo, acabou por não vingar e encontra-se no momento em fase de estudos. Convém acompanhar semanalmente o Portal do SPED, pois, no momento, os projetos que estão em vigor são os que constam da figura ao lado.

Eis os Livros atualmente exigidos pela legislação:

• Livros Contábeis → ver SPED Contábil

1. Livro Diário; 2. Livro Razão; 3. Livro Caixa; e 4. Livro de Contas Correntes.

• Livros Fiscais → ver SPED ICMS IPI

1. Livro de Registro de Entradas – ICMS e IPI (modelo 1); 2. Livro de Registro de Entradas – ICMS e IPI (modelo 1-A); 3. Livro de Registro de Saídas – ICMS e IPI (modelo 2); 4. Livro de Registro de Saídas – ICMS e IPI (modelo 2-A); 5. Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque (modelo 3); 6. Livro de Registro de Selo Especial de Controle (modelo 4); 7. Livro de Impressão de Documentos Fiscais (modelo 5); 8. Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (modelo 6); 9. Livro de Registro de Inventário (modelo 7); 10. Livro de Apuração do IPI (modelo 8); 11. Livro de Apuração do ICMS (modelo 9); 12. Livro de Registro de Movimentação de Combustíveis; 13. Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR; e 14. Livro de Registro das Operações do Imposto Sobre Serviços ISSQN.

⁶⁰ A EFD-Contribuições trata de arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não-cumulatividade. (<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/284>)

⁶¹ A Escrituração Fiscal Digital – EFD é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente Sped. (<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/523>)

⁶² A Escrituração Fiscal Digital – EFD é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. (<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/523>)

Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente Sped.



• Livros Societários

1. Livro de Registro de Ações Nominativas (*); 2. Livro de Transferência de Ações Nominativas (*); 3. Livro de Registro de Partes Beneficiárias Nominativas (*); 4. Livro de Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas (*)⁶³; 5. Livro de Atas de Assembleias Gerais; 6. Livro de Presença de Acionistas; 7. Livro de Registro de Atas de Reuniões do Conselho de Administração; 8. Livro de Registro de Atas de Reuniões da Diretoria; 9. Livro de Registro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal.

O Contador, no passado chegou a ser conhecido como “guarda-livros”, devido à existência de tantos livros. Agora, com as mudanças introduzidas pela tecnologia, nem se pode imaginar qualquer denominação a esse respeito, já que, atualmente, os dados de uma escrituração contábil ou fiscal podem ser armazenados em “nuvens” de dados (GoogleDrive, Dropbox etc.).

2.9. Contabilização de Tributos Indiretos – IPI/ICMS/PIS/COFINS/ ISSQN

São denominados **Tributos Indiretos** aqueles que são pagos (ou recolhidos) não pelo verdadeiro usuário do tributo, mas, por um intermediário (industrial, comerciante, prestador de serviço etc.).

É que, embutidos nos preços dos produtos e serviços, esses tributos (acima referidos) são repassados aos consumidores finais e não são pagos ao Estado diretamente por estes, mas, sim, por aqueles que produzem e/ou comercializam os produtos/mercadorias.

Entretanto, são, na verdade, os consumidores finais os verdadeiros **pagadores** dos tributos.

A contabilização dos tributos **indiretos** obedece a regras diferentes, conforme o Regime Tributário em que se enquadram as empresas, segundo o regime tributário que podem adotar, quais sejam:

- **SIMPLES NACIONAL;**
- **LUCRO PRESUMIDO;**
- **LUCRO REAL;** e
- **LUCRO ARBITRADO** (este não é um regime propriamente, mas, uma punição)

Já vimos que, se a empresa é optante do regime denominado **SIMPLES NACIONAL**, o recolhimento do conjunto de impostos nominados neste tópico, além do INSS, do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, é feito por uma só guia DASN⁶⁴, aplicando-se uma alíquota encontrada em uma tabela na qual se enquadra a empresa, segundo o seu faturamento nos últimos doze meses de atividade.

Portanto, neste caso, isto é, no caso do Simples, os impostos de aquisição de mercadorias e insumos (matérias primas) são contabilizados como **custo**, integrando o valor dos bens adquiridos e são registrados no Estoque da empresa, conjuntamente com os preços dos bens adquiridos, ou seja, são cumulativos, pois não geram créditos.

Já para as empresas que não se enquadram no SIMPLES NACIONAL, mas que podem optar pelo **LUCRO PRESUMIDO**, a contabilização dos impostos pode seguir o regime contábil da Contabilidade Comercial e o da Contabilidade de Custos. Observando somente regime da Contabilidade Comercial, o tratamento dado aos impostos, é, às vezes, errôneo, isto é, o empresário não computa o “custo real” dos seus estoques e pode, de certa forma, distorcer os resultados da empresa.

Porém, se a opção é pela Contabilidade de Custos, então, certamente, os seus estoques registrarão o “custo” real, isto é, a empresa estará obedecendo as normas do art. 183, da Lei das Sociedades por Ações, pois, estará dando o tratamento técnico adequado para sua escrituração. Neste caso, a sua escrituração se assemelha à maneira como opera a empresa que opta pelo Lucro Real. Por este sistema, a empresa que se encontra operando pelo Lucro Presumido considerará recuperável o **ICMS** e o **IPI**

⁶³ Os itens assinalados com “(*)” poderão ser substituídos por controles digitais, conforme o disposto nas normas da CVM, atendendo à LS/As, art. 100, § 2º. Nas companhias abertas, os livros referidos nos incisos I a V do **caput** deste artigo poderão ser substituídos, observadas as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, por registros mecanizados ou eletrônicos. ([Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011](#)).

⁶⁴ DASN – Documento de Arrecadação do Simples Nacional.



(operações com aquisição de matérias primas) e somente o ICMS quando a operação for de aquisição de **mercadorias**. Assim, todos os impostos constantes das notas fiscais de compra relativos a esses bens, aproveitáveis, serão deduzidos do preço de compra e lançados no Ativo Circulante como Impostos Recuperáveis (crédito junto ao Estado).

Quando a empresa é optante pelo **LUCRO REAL**, ou se é obrigatoriamente vinculada a esse regime tributário, o critério de avaliação dos estoques deve obedecer, necessariamente, o art. 183⁶⁵, da Lei das S/As., ou seja, o Estoque da empresa registra o “custo” real dos **produtos**⁶⁶ e **mercadorias**⁶⁷, **bem como das matérias primas**⁶⁸. A empresa que opera sob o regime do LUCRO REAL, necessariamente se creditará dos impostos recuperáveis e os lançará no Ativo Circulante, com mais uma vantagem, pois, por força da **Lei n. 10.637/2002**⁶⁹, que instituiu a “não cumulatividade” da contribuição para o PIS e da **Lei n. 10.833/2003**⁷⁰, que instituiu a “não cumulatividade” para a contribuição COFINS, autoriza a contabilização em regime de aproveitamento desses tributos da mesma forma que se procede com o IPI e o ICMS.

Assim, esses valores deverão ser descontados dos custos de aquisição dos estoques, registrando-se, assim, o custo “real” do Estoque. Todos esses tributos são, portanto, **não-cumulativos**.

2.9.1. Impostos cumulativos → custos

São aqueles considerados “CUSTO”, isto é, não se aproveita o crédito do que foi pago na compra, passando o seu valor a fazer parte do custo do produto ou da mercadoria ou serviço adquiridos⁷¹. Ocorre, por exemplo, com o IPI, quando o comerciante compra produtos do industrial (que emite a nota com o IPI); ocorre que, da mesma forma, com o PIS e a COFINS, quando das compras efetuadas pelas empresas optantes pelo Regime do Lucro Presumido.

Assim, também, são considerados todos os impostos na aquisição de produtos e mercadorias por empresas optantes pelo Regime do Simples Nacional, pois, não se creditam de qualquer valor, já que pagam os impostos por uma alíquota só, beneficiadas que são pelo Regime Fiscal.

2.9.2. Impostos não cumulativos → não-custos

São os Impostos que dão direito ao **CRÉDITO** de todos os valores pagos na aquisição de matérias primas e mercadorias. É o caso, portanto, do ICMS, que na maioria das vezes, tanto para as empresas do Comércio, como as empresas de atividade Industrial, pois elas se creditam de todos os valores pagos a título de ICMS e descontam dos valores gerados na venda, recolhendo para os cofres públicos, somente a diferença; é, também, o caso do IPI, entre empresas industriais, no tocante à compra de matérias primas e insumos; e, excepcionalmente, para o PIS e a COFINS, quando a empresa é optante do Regime do

⁶⁵ Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: ([Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007](#)) a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#)) b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; ([Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007](#)) II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior; III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas; IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior; V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão; VI - (revogado); ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#)) VII - os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; ([Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007](#)) VIII - os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. ([Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007](#))

⁶⁶ **PRODUTOS** – Denomina-se “produto” ao material resultante de uma operação industrial ou equiparada a industrial. Trata-se de uma natureza de “transformação”: a matéria prima adquirida é transformada em outra coisa: o **produto**. Nesta operação, pode-se considerar, além da transformação, a embalagem, o tamponamento, rotulagem, usinagem, ou seja, qualquer processo industrial ou equiparado.

⁶⁷ **MERCADORIAS** – Denomina-se “mercadoria” todo o material que é adquirido para revenda, ou seja, não se faz qualquer alteração na natureza do material adquirido. Ele é vendido no mesmo estado em que foi comprado.

⁶⁸ **MATÉRIAS PRIMAS** – São os “insumos”, ou sejam, todo material adquirido para transformação em produto, através do processo de fabricação.

⁶⁹ 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 inaptação de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

⁷⁰ Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm).

⁷¹ Em razão disto, podemos dizer categoricamente que não há possibilidades de se fazer um bom **planejamento tributário**, senão com a adoção e escrituração correta de uma boa **CONTABILIDADE DE CUSTOS**.



Lucro Real, pois pode se creditar desses dois tributos em todas as suas compras de produtos e mercadorias adquiridos para revenda.

Portanto, uma característica muito importante da Cumulatividade/Não Cumulatividade é que para o aproveitamento do crédito, o produto ou mercadoria adquirido deve se destinar à revenda, pois, se for destinado ao consumo próprio, não terá o crédito.

Vejamos a seguir um quadro-resumo da Cumulatividade/Não-Cumulatividade:

IMPOSTOS INCIDENTES NAS COMPRAS:

TRIBUTOS	REGIME	PROCESSO	CRÉDITO	CLASSE	CUM/N-CUM	CUSTO
TODOS	Simples Nacional	Qualquer	NÃO	N/C	CUMULATIVOS	SIM
IPI	Lucro Presumido	Industrial	SIM	Extrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
IPI	Lucro Presumido	Comercial	NÃO	Extrínseco	Cumulativo	SIM
IPI	Lucro Real	Industrial	SIM	Extrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
IPI	Lucro Real	Comércio	NÃO	Extrínseco	Cumulativo	SIM
ICMS	Lucro Presumido	Industrial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
ICMS	Lucro Presumido	Comercial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
ICMS	Lucro Real	Industrial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
ICMS	Lucro Real	Comercial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
PIS	Lucro Presumido	Industrial	NÃO	Intrínseco	Cumulativo	SIM
PIS	Lucro Presumido	Comercial	NÃO	Intrínseco	Cumulativo	SIM
PIS	Lucro Real	Industrial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
PIS	Lucro Real	Comercial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
COFINS	Lucro Presumido	Industrial	NÃO	Intrínseco	Cumulativo	SIM
COFINS	Lucro Presumido	Comercial	NÃO	Intrínseco	Cumulativo	SIM
COFINS	Lucro Real	Industrial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO
COFINS	Lucro Real	Comercial	SIM	Intrínseco	Não-Cumulativo	NÃO

Portanto, observe-se que o IPI muda sua natureza quanto à cumulatividade ou não, conforme a atividade da empresa, seja ela COMERCIAL ou INDUSTRIAL e não conforme regime tributário. Já os tributos PIS e COFINS mudam essa mesma natureza conforme a opção pelo Regime Jurídico Tributário (Presumido ou Real). Já quanto ao Custo, o que importa é saber se o imposto é “cumulativo” (que é custo) ou não (que não é custo).

2.10. Critérios Fiscais e Contábeis de Avaliação de Estoques

A avaliação de estoques é uma ferramenta por demais importante para o planejamento fiscal e tributário. É que os “insumos” e “mercadorias” ativados têm um valor⁷² que pode corresponder ao “custo histórico” ou não. Por isto é importante compreender os métodos.

Existem vários métodos para a Avaliação de Estoques. São eles:

2.10.1. PEPS – Primeiro Que Entra, Primeiro Que Sai

É o método de avaliação do Estoque pelo qual os elementos que entram primeiro, saem primeiro, ou seja, a sigla PEPS corresponde à assertiva: “PRIMEIRO A ENTRAR; PRIMEIRO A SAIR”, que em Inglês tem a sigla correspondente FIFO – *First in, first out*; ou seja, o primeiro elemento que entra é o primeiro que sai. Assim, as matérias-primas, produtos e mercadorias estocadas por último vão ficando na prateleira e as primeiras vão sendo “baixadas” a custo, até que acabem as primeiras e, aí, começam a sair as últimas. Porém, o fenômeno não é físico e sim lógico, isto é, é dada a “baixa” pelo valor unitário das compras, sem que seja necessário aferir a movimentação física dos materiais. Quando acabam as quantidades compradas por aquele valor, começa-se a dar baixa pelo valor das compras seguintes e assim por diante.



⁷² Diferença entre **PREÇO** e **VALOR**: o preço é aquele estabelecido para a venda, que vai ser inserido na nota fiscal de venda e compra do produto/mercadoria, paga os custos, os impostos e o lucro do vendedor. Já o valor é basicamente outra circunstância: reflete a consideração pela pessoa que o detém ou adquire, seja para mais (valorizando) ou para menos (desprezando) o objeto.



2.10.2. UEPS – Último Que Entra, Primeiro Que Sai

Já no sistema de custos pelo método UEPS, o último que entra é o primeiro que sai. Portanto, quando se faz uma venda, pega-se o custo pela última unidade adquirida, até que se acabe aquela quantidade. A partir daí, vai se “baixando” as compras anteriores, até chegar às primeiras, pois esta sigla significa exatamente O ÚLTIMO QUE ENTRA É O PRIMEIRO QUE SAI, correspondente no Inglês à sigla LIFO – *Last in, first out*, ou seja o último que entra é o primeiro que sai, portanto, o contrário do método anterior.

2.10.3. Custo Médio – Média Ponderada do Custo Unitário

Este método de avaliação do estoque se utiliza da “**média ponderada móvel**”, ou seja, estabelece-se, assim, que o custo unitário do produto estocado representa, sempre, uma ponderação dos valores de aquisição de TODAS as compras anteriores e não apenas uma específica como ocorre nos dois métodos anteriormente estudados. Vejamos:

OPERAÇÕES			ENTRADAS/SAÍDAS			SALDOS		
DATA	OPERAÇÃO	+/-	Qtde.	VALOR	C.Unit.	Qtde.	VALOR	C.M.U.
01.01	Compra de mercadorias	+	100	2.000,00	20,0000	100	2.000,00	20,0000
07.02	Compra de mercadorias	+	325	7.500,00	23,0769	425	9.500,00	22,3529
08.01	Venda de mercadorias	-	150	3.352,93	22,3529	275	6.147,07	22,3529
10.01	Compra de mercadorias	+	375	8.156,25	21,7500	650	14.303,32	22,0051
12.01	Venda de mercadorias	-	475	10.452,42	22,0051	175	3.850,90	22,0051

Vê-se que, conforme a movimentação acima, o Custo Médio variou nas diversas datas: R\$ 20,00 (inicialmente), R\$ 22,3529 (07.02) e R\$ 22,0051 (12.01). Isto acontece porque as variações de preços de aquisição influenciam na formação do saldo de estoque, dependendo da quantidade movimentada.

2.11. Custos

Já temos uma vaga visão do que seja uma empresa industrial, comercial, de serviços ou mista. Mas, como será que vamos calcular o preço de venda em cada uma delas? E os Custos? O que são e como serão considerados nos efeitos do Balanço de Resultados? A avaliação de estoques, como vimos no tópico anterior, certamente influencia na formação dos custos, conforme a quantidade de produtos/mercadorias vendidas no mês.



Quando se constitui uma empresa, os sócios se reúnem e integralizam o Capital Social, isto é, aportam ao patrimônio da empresa o dinheiro ou bens destinados à formação do capital, tais como máquinas, veículos, terrenos, edificações etc. É com esses recursos (dinheiro e outros) que a empresa vai se movimentar. E tem gente que pensa em montar uma empresa sem capital, ou com capital de terceiros, onerando, com juros, a organização. Quando o capital é de terceiro, este não tem nenhum interesse direto no negócio, senão na remuneração do seu capital (o empréstimo). Então, o que acontece? Se o negócio da empresa não for tão rentável para cobrir os juros do capital emprestado, e sobrar para o crescimento da empresa, dará prejuízo.

A partir das compras, com esses recursos oriundos da formação do Capital Social, é que se vislumbra a presença dos CUSTOS de Vendas dos Produtos ou Mercadorias, conforme a atividade da empresa. Assim, compete-nos verificar os diversos tipos de custos que podem ocorrer na empresa.

2.11.1. Custos de Aquisição

Qualquer produto do mercado é adquirido por um determinado preço. Em matéria de custos, dizemos que esse é o preço de aquisição. É aquilo que se paga no momento da compra. A Contabilidade registra o estoque e assinala para aquele produto esse preço como custo do estoque. E, ao levantarmos o balanço, esse é o custo que influenciará nos resultados da empresa, ao ser deduzido da receita.

Com isto, verifica-se que, quando um produto ou mercadoria é vendido, gera uma receita. Dessa “receita”, diminui-se o custo (que é o valor pago pelo produto ou mercadoria na compra). A diferença obtida é o lucro. Trata-se, pois, da confrontação das



Receitas com as Despesas, como entabulado pelo revogado princípio contábil (Res CFC 750/93 – revogada!).

É com este lucro (tecnicamente chamado de Margem de Contribuição), portanto, que a empresa pagará suas despesas outras, aquelas ainda não computadas na operação de apuração dos resultados brutos das vendas.

2.11.2. Custos de Reposição

Ao ser consumido, o estoque precisa ser reposto pela empresa. Quase sempre, o preço da mercadoria ou insumo anteriormente adquirido varia. Quer dizer, o valor do estoque que compõe o balanço da empresa já não representa a realidade de mercado daquele produto. Considerando-se essas circunstâncias, nasceu a figura do custo de reposição, o que quer dizer que ao vender aquele “estoque”, temos que pensar em quanto vamos gastar para repor o mesmo estoque.

Assim, ao darmos baixa do estoque, utilizaríamos o preço que a praça nos cobra pelo produto na atualidade e não o valor que pagamos no passado. É o custo de reposição⁷³.

O método denominado “último a entrar, primeiro a sair” reflete um pouco os efeitos do Custo de Reposição. É utilizada para registrar como custo do produto vendido o preço pago pelas últimas peças adquiridas, não importando quanto se pagou pelas anteriores.

Contudo, a legislação fiscal (imposto de renda) não permite que sejam adotadas essas duas práticas, porque, dessa forma, o lucro registrado seria menor (mas, na realidade maior!), e, assim, o imposto de renda a ser pago seria menor.

Um outro critério de apuração do custo é chamado de PEPS – “Primeiro a entrar, primeiro a sair”. Este método provavelmente agradaria muito ao fisco, principalmente em épocas de inflação, pois significa que se apura o custo da venda pelo primeiro registro, ou seja, o preço de reposição, que é o preço atual, fica guardado no estoque até que se consumam todas as anteriores.

Na maioria das contabilidades, entretanto, o critério empregado é o da média ponderada, isto é, cada produto adquirido vai sendo agrupado com os anteriores e o custo total é dividido pela quantidade total, de forma que, quando há uma variação de preço, na computação do custo de venda sempre se carrega uma parte do custo novo e sempre se deixa uma parte para fazer companhia aos anteriores, ou seja, é ajustado o custo do estoque, não pelo novo valor (custo de aquisição), mas pela média entre o que existia e o que foi comprado.

2.11.3. Insumos

Aquele dinheiro que os sócios aportaram ao caixa da empresa para começar o negócio, começa a *girar*, isto é, comprar “coisas”. Na empresa industrial, algumas dessas “coisas” adquiridas são consideradas **insumos**, são matérias primas, isto é, produtos que serão usados para produção de outros.

Assim, os insumos são elementos da produção, que incorporam o novo produto, diferentemente das despesas, como veremos. Os insumos serão sempre custos. Eles são custos de produção. Portanto, são elementos relacionados com a empresa industrial. A empresa puramente comercial não possui insumos, pois não produz.

2.11.4. Despesas

As despesas, diferentemente dos insumos, são “gastos” realizados pela empresa que não integram o produto (não o incorporam), ou seja, podem ser um gasto necessário para a empresa, sem o qual as operações não se realizam, mas que, não incorporam o produto, mas podem fazer parte do processo de produção. Por isto, podemos dizer que não há despesas que sejam consideradas insumos. Há, sim, despesas consideradas custos, por que necessárias ao processo de produção e outras que não são custos, são puramente despesas.

2.11.5. Impostos

Os impostos são a chave do cálculo do preço de venda. Assim como as despesas, há impostos que são custos e outros

⁷³ É importante salientar que esse tipo de custo somente pode ser adotado pelo sistema de Contabilidade Gerencial, já que escrituralmente, não se pode registrar um evento por valor que não tenha ocorrido, como é o caso do custo de reposição.



não. Os impostos que são custos incorporam o produto, ou fazem parte do custo da mercadoria. Os que não são, devem ser descontados do preço pago pela mercadoria ou do insumo para que o estoque registre somente o custo real.

Esses impostos, que não são custos, são chamamos **não cumulativos**, isto é, quando compramos, pagamos o imposto para o fornecedor e quando vendemos cobramos o imposto do cliente. Como o imposto que cobramos do cliente é sempre maior do que o que pagamos para o fornecedor, diminuímos um do outro e recolhemos a diferença para o Estado. Isto acontece com o IPI e com o ICMS, nas empresas industriais e comerciais, respectivamente, e agora com o PIS e a COFINS.

O imposto da venda é maior do que o da compra, porque o preço de venda tem que ser, necessariamente, maior. Às vezes, no movimento de venda do mês, a empresa registra uma condição oposta (crédito de imposto maior do que o débito), mas isto não é por causa do preço de venda, é, sim, por causa da quantidade vendida. Num determinado mês, a empresa poderá registrar um volume de vendas menor do que o volume de compras e, com isto, acumular créditos de impostos para o período seguinte. Mas, tal situação não pode ser continuada, senão a empresa poderá “quebrar”. Assim, verificamos que a aquisição de mercadorias e insumos de produção gera gastos, chamados de custos, quando relacionados com as operações de comercialização ou de industrialização.

Há gastos desativados que não são custos, porque não têm qualquer relação com as operações: são as despesas.

Todos geram saída de dinheiro do caixa da empresa, como veremos no diagrama mais à frente. Mas, antes, é preciso discorrer um pouco sobre os conceitos diversos empregados no curso.

2.12. Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa

Nem todas as vendas são realizadas com pagamento em dinheiro, no momento da venda. Algumas operações são caracterizadas pela “venda a prazo”, que significa que a empresa que vendeu o bem ou serviço o entrega àquela que comprou e aguarda um prazo dado (30, 45, 60, 90 dias, por exemplo). Ocorre que, em alguns casos, a empresa compradora não honra o compromisso, deixando de efetuar o pagamento no tempo certo. Essa circunstância gera um problema técnico-contábil-fiscal, já que a empresa que vendeu poderá estar reconhecendo a receita em seu demonstrativo de Resultados, pagando o tributo sobre o lucro auferido com a venda e, na verdade, não efetivando a situação de lucratividade.

Para resolver esta situação, em obediência ao art. 183, da Lei nº. 6.404/76 (Lei das S/As), a Companhia deve fazer os ajustes necessários em seu Balanço, de forma a apresentar ao público interessado nas informações ali apresentadas, a real situação da empresa. Desta forma, o Crédito daquela empresa que não pagou o título no vencimento deve ser considerado de difícil recebimento (**liquidação duvidosa**), pois há uma dúvida sobre a efetivação do seu recebimento. Assim, nasceu tecnicamente a denominada **Provisão Para Devedores Duvidosos (PDD)**.



A PDD⁷⁴ foi constituída inicialmente sob a égide do antigo Decreto-Lei nº 1.598/77, considerado o regulamento de imposto de renda daquela época, pois ajustava o comportamento contábil obrigatório da Lei nº 6.404/76 aos interesses do Fisco (Imposto de Renda), através de operações realizadas com o LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real. Contudo, como demonstra a nota de rodapé assinalada acima, ocorreram algumas mudanças no Regulamento do Imposto de Renda, no que tange às **provisões**, não sendo mais permitido se fazer qualquer provisão, mas, apenas algumas.

A pergunta de nº. 410, no site da Receita Federal⁷⁵, responde bem a questão. Vejamos:

410. Quais são as provisões autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, a partir de 01.01.96?

⁷⁴ Até 31/12/1992, a constituição da provisão era disciplinada pelo RIR/1980, art. 221, § 3º; De 1º/01/1993 até 31/12/1994, a constituição da provisão estava prevista no RIR/1994, art. 277, c/c a IN SRF nº 80, de 1993; No ano-calendário de 1995, a constituição da provisão foi regulada pelo art. 43 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 1995, arts. 1º e 2º, c/c as IN SRF nº 80, de 1993 e nº 51, de 1995; No ano-calendário de 1996, a constituição da provisão estava disciplinada na Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, I, c/c a IN SRF nº 11, de 1996, art. 22.

⁷⁵ <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2001/PergResp2001/pr406a411.htm>



A partir de 01/01/96, a legislação do imposto de renda somente autoriza a constituição, como custo ou despesa operacional, das seguintes provisões (Lei nº 9.249/95, art. 13, I) (RIR/99, art. 335):

I - provisões constituídas para o pagamento de férias de empregados (RIR/99 art. 337);

II - provisões para o pagamento de décimo-terceiro salário (RIR/99 art. 338);

III - provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida em lei especial a elas aplicável (RIR/99 art. 336);

NOTA: Até 31.12.96 foi ainda permitida a dedução da provisão para créditos de liquidação duvidosa, prevista no artigo 43 da Lei nº 8.981/95 (com as alterações da Lei nº 9.065/95 e Lei nº 9.249/95, art. 13, I), cuja possibilidade de constituição foi inteiramente revogada a partir de 01/01/97 por intermédio da Lei nº 9.430/96, art. 14.

Assim, só são permitidas as provisões previstas nos arts. 336, 337 e 338, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº. 3.000/1999), ou sejam:



I - provisões constituídas para o pagamento de férias de empregados (RIR/99 art. 337);

II - provisões para o pagamento de décimo-terceiro salário (RIR/99 art. 338);

III - provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida em lei especial a elas aplicável (RIR/99 art. 336);

Neste sentido, havendo a provisão feita pela empresa em obediência a Lei das S/As., a empresa deve proceder a ajustes no LALUR para atender ao fisco. No tópico a seguir, estudaremos os ajustes do LALUR.

Então, podemos concluir que não há qualquer possibilidade de **provisão para crédito de devedores duvidosos**. Mas, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), nos arts. 340 a 343, com a redação dada pela Lei nº 9.430/1996, permite a dedução de perdas com o não-recebimento de créditos, da seguinte forma⁷⁶:

Para fins da legislação fiscal poderão ser registrados como perda, os créditos, RIR/99, art. 340, § 1º:

- a) em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, mediante sentença emanada do Poder Judiciário;
- b) **sem garantia de valor**:
 - b.1) até R\$ 5.000,00, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
 - b.2) acima de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém mantida a cobrança administrativa;
 - b.3) acima de R\$ 30.000,00, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- c) **com garantia**, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;
- d) contra devedor declarado **falido** ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar. Caso a pessoa jurídica concordatária não honre o compromisso do pagamento de parcela do crédito, esta também poderá ser deduzida como perda, observadas as condições gerais para dedução das perdas (IN SRF nº 93/97).

Essas perdas poderão ser contabilizadas a crédito de conta redutora do ativo, com a finalidade de controle, pois em caso de recebimento desses valores futuramente, mesmo que haja sido levado a débito da conta de resultado segundo os critérios acima, a empresa beneficiada deverá levar à tributação o valor recuperado.

Neste caso, caso haja sido contabilizado como provisão, deverá fazer a reversão da mesma.

⁷⁶ <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2001/PergResp2001/pr420a427.htm>



2.13. LALUR – Livro de Apuração do LUCRO REAL

O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla LALUR, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, conforme previsão do § 2º, do art. 177, da Lei nº. 6.404/76, e alterações posteriores, e destinado à apuração extracontábil do lucro real sujeito à tributação pelo imposto de renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar os resultados de períodos futuros.



A escrituração deste Livro tem o objetivo de encontrar o denominado LUCRO REAL, já que, para o Fisco, a empresa pode ter contabilizado despesas não permitidas (como multa, por exemplo) ou receitas não tributáveis (dividendos, por exemplo). A escrituração é feita com a denominação de ajustes, que consistem em registrar ADIÇÕES (aumentando o lucro contábil = aumentando o tributo) ou as EXCLUSÕES (diminuindo o lucro contábil = diminuindo o tributo), ou seja, ao terminar de elaborar o Balanço e a Demonstração de Resultado do Exercício, a empresa apresentará um LUCRO CONTÁBIL. Esse lucro não serve como base de cálculo para o Imposto de Renda e a CSLL – Contribuição Social Sobre Lucro Líquido. Portanto, importante se faz efetuar-se os ajustes necessários para reincluir no lucro a despesa que foi contabilizada anteriormente e retirar dele a receita que lá foi colocada (indevidamente).

É importante perceber que a escrituração é feita somente no LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real (que passará a ser eletrônico) e não na Contabilidade. A Contabilidade permanecerá com o que foi contabilizado, visando atender aos CPCs e à Lei nº. 6.404/76, isto é, a Contabilidade não se submete ao Fisco, mas, sim, registra todas as alterações havidas no Patrimônio da entidade. A Lei nº 12.973/2014 trouxe à baila a obrigatoriedade de apresentar o Lalur em meio digital.

Vejamos, então, quais são as ADIÇÕES e EXCLUSÕES necessárias para ajuste do LUCRO REAL:

ADIÇÕES⁷⁷

As adições são feitas no Lucro Contábil, aumentando o seu valor. São elas:

1. os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
2. os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que devam ser computados na determinação do lucro real.

EXCLUSÕES⁷⁸

As exclusões são feitas no Lucro Contábil, diminuindo o seu valor. São elas:

1. os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
2. os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que não sejam computados no lucro real;
3. o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

⁷⁷ Art. 249 do RIR de 1999 e arts. 38 e 54 da IN SRF nº 390 de 2004.

⁷⁸ Art. 342, do RIR/1999 e da Instrução Normativa SRF nº 390 de 2004.



IMPORTANTE: A Lei n. 12.973/2014 revogou o RTT⁷⁹, que foi um Regime Tributário Transitório, instituído pela Lei nº 11.638/2007 e que alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estendeu às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Se observarmos com cuidado o teor legal, percebemos que não há interferência do Fisco na Contabilidade, já que os ajustes são feitos extracontábil, no LALUR. Essas modificações, entretanto, foram objeto de estudos e análise pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis (desde o número ao CPC 14).

2.14. Formação de Preço de Venda e Ponto de Equilíbrio

O que é preço? Qual a diferença entre preço e valor? Sabemos que os produtos e serviços são vendidos no mercado por um determinado preço. Seria esse preço, o valor do bem vendido? Poucas pessoas fazem distinção entre preço e valor, mas, são comuns circunstâncias em que alguém se dispõe a pagar um preço maior por determinado objeto, porque tem bastante interesse em adquiri-lo. Então, é possível aumentar o valor, ou será que o que se aumenta é o preço?

2.14.1. Preço versus Valor

Na década de 80, foi difundida no Brasil uma técnica completamente nova de se aferir o valor. Seu criador, Lawrence D. Miles a chamou de “Análise do Valor”, que constitui-se numa forma de avaliação ou investigação da função do objeto analisado, ao que o Prof. Herbert L. Stukart, chamou de “lógica do bom senso organizado”. Nota-se, portanto, que existe uma diferença entre preço e valor. O preço é determinado pelo vendedor, “ouvido o mercado”, conforme o custo que investiu no produto ou mercadoria e o lucro que precisa obter: o valor, segundo aquele conceito, está ligado à função do bem. Há objetos que não têm valor nenhum para algumas pessoas e, no entanto, outras fariam tudo para conseguir comprá-los. E é por isto que encontramos diversas lojas que vendem coisas antigas e quinquilharias, que para muitas pessoas não têm qualquer valor.

Para o nosso trabalho, o que interessa não é o valor, mas, sim, o preço, ou seja, o preço pelo qual venderemos o produto ou mercadoria e, deduzindo-se os impostos e os custos, obteremos o lucro que planejamos.

Observando a equação do preço, verificamos que se trata de uma operação simples. Se tivermos um produto que custou \$ 5 e desejamos \$ 2 de lucro, basta fazer a conta e pronto, o preço é \$ 7 (Preço = Custo + Lucro → Preço = \$ 5 + \$ 2 = \$ 7). Este cálculo é relativamente fácil, quando utilizamos quantidade de moeda. O problema surge quando queremos obter um percentual (5%, 10% ou 20%) de lucro sobre as vendas e não quantidade de unidades monetárias (\$ 5, \$ 6, ou \$ 10).

Veremos logo a seguir como formar o preço de venda e criaremos tabelas que facilitarão a aplicação de coeficientes para facilitação dos cálculos. Contudo, é preciso entender que no sistema de formação de preços se incluem os impostos.

2.14.2. Impostos no Preço de Venda

É sabido que o Brasil tem uma carga tributária muito elevada⁸⁰. Cada produto ou mercadoria vendida em qualquer loja ou supermercado traz embutido em seu preço uma certa quantidade de impostos que tem preocupado muito os empresários.

Há impostos **intrínsecos** ao preço de venda. É o caso, por exemplo, do ICMS para produtos e mercadorias e do ISS para os serviços, assim como o PIS e a COFINS, quando cumulativos. Há outros que são agregados ao preço, após a aplicação da

CUSTOS E PREÇO DE VENDA
Sistemas de Custeio e Formação de Preço de Venda

PREÇO DE VENDA
- Preço de Venda:

Como Formar o PREÇO DE VENDA

Equação:

$$P = \frac{C}{(1 - v)}$$

Custos
Intrínsecos:
- Impostos
- Comissões
- Lucro

⁷⁹ A partir de 2008 o contribuinte tributado pelo IRPJ optante pelo RTT faz jus aos Ajustes decorrentes das alterações nas normas contábeis brasileiras. As despesas e valores que diminuem o resultado, considerados dedutíveis pela legislação do IRPJ, mas não considerados na contabilidade societária, poderão ser excluídos do resultado via LALUR, e sendo o caso, demonstrados no FCont. Da mesma forma, valores reconhecidos contabilmente como receitas, mas que para fins tributários não são assim classificados, poderão ser excluídos da base de cálculo do IRPJ por meio dos referidos Ajustes. Exemplos de exclusões que poderão ser realizadas: despesas pagas durante o período decorrente de contratos de arrendamento mercantil financeiro - não consideradas no resultado contábil por conta do registro do bem arrendado em ativo imobilizado; subvenções para investimento e doações efetuadas pelo poder público recebidas pela empresa, bem assim prêmio na emissão de debêntures - que são registrados como receitas no resultado contábil, mas para fins do IRPJ não são tributáveis.

⁸⁰ Atualmente girando em torno de 36% sobre o PIB (Produto Interno Bruto).



alíquota, como o IPI, por exemplo, que chamamos **extrínsecos**.

2.14.3. Impostos Intrínsecos

Quando o imposto é intrínseco, dizemos que ele faz parte da base de cálculo, do preço de venda, ou seja, faz parte do próprio preço de venda. Assim, chamamos intrínsecos porque o valor do imposto está incluído no preço da mercadoria ou do serviço, isto é, a base de cálculo do imposto **inclui** o próprio imposto. Explicando melhor, se um determinado produto tem alíquota de 18% de ICMS e o seu preço é de \$ 100, o valor do ICMS é \$ 18. Se o seu preço é \$ 200, o valor do ICMS é \$ 36. Mas, o preço que o comprador pagará pelo produto é de \$ 100 ou \$ 200, respectivamente, isto é, o ICMS já faz parte do preço estipulado para a venda do produto.

E não é só o ICMS que está incluído no preço. A COFINS, o PIS, todos são impostos que devem compor o preço de venda. Se a empresa esquecer de calcular sua influência no preço de venda, não estará repassando esses impostos a quem adquire os produtos ou mercadorias e estará, isto sim, “bancando” esses tributos.

E quando tratamos de empresas que trabalham com sistema de comissões de vendas, a comissão a ser paga ao vendedor também faz parte do preço. Por isto, para facilitar o trabalho e o entendimento, englobaremos a comissão no grupo dos impostos intrínsecos, quando formos formar o preço de venda.

É aqui que começamos a enfrentar a dificuldade de formação do preço, pois se o valor do ICMS, dos outros tributos e da comissão não fizer parte do preço, isto é, não estiver intrínseco no momento de formar o preço, será difícil saber quanto vai sobrar depois de pagarmos esses encargos, para não termos prejuízos na venda.

Um pouco mais adiante, entenderemos melhor o assunto aqui tratado.

2.14.4. Impostos Extrínsecos

Diferentemente dos impostos intrínsecos, os extrínsecos são aqueles que não fazem parte da base de cálculo, isto é, a alíquota é aplicada sobre o preço de venda, que é a base de cálculo, mas o valor encontrado é somado ao preço e o comprador pagará a soma encontrada.

Um exemplo fácil deste tipo de imposto é o IPI. A alíquota do IPI é determinada pela legislação fiscal, mas o sistema de arrecadação é diferente do ICMS. Peguemos o exemplo acima, ou seja, um produto que tenha o preço de \$ 100 ou \$ 200. Suponhamos que a alíquota do IPI seja de 20%. Então, no primeiro caso, o valor do IPI é de \$ 20 e no segundo \$ 40. O preço total para o cliente será, então de \$ 120 ou \$ 240, respectivamente.

Vejamos a tabela abaixo, que resumirá os exemplos dados acima:

PREÇO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA		VALOR DA N.F.	VALOR ICMS	VALOR IPI	(CUSTO) PREÇO LÍQUIDO
		ICMS	IPI				
\$ 100	\$ 100	18%	20%	\$ 120	\$ 18	\$ 20	\$ 82
\$ 200	\$ 200	18%	20%	\$ 240	\$ 36	\$ 40	\$ 164

Observe o leitor, portanto, que nos dois casos estudados, o preço líquido (custo), que é, o preço pelo qual a empresa realmente vendeu o produto, não era o preço nominal, encontrado na vitrine da loja, pois, no primeiro caso, que era \$ 100, baixou para \$ 82 e no segundo, que era \$ 200, baixou para \$ 164. Isto porque o imposto ICMS é intrínseco e, portanto, faz parte da base de cálculo, depois de cobrado, não pertence à empresa.

Aqui é preciso trazer à baila uma questão importante. Muita gente se engana pensando que o peso no preço de venda é, apenas, a diferença entre o ICMS pago na compra e o gerado pela venda. Na verdade, como provaremos mais à frente, o valor pago na compra deve ser considerado história do passado.



A contabilidade já registrou o custo de compra deduzindo o mesmo e, portanto, ele faz parte do fluxo de caixa como crédito a receber do erário, e no momento de pagar o imposto gerado com a venda, será descontado (ou recuperado).

Portanto, para trabalharmos na formação do preço de venda, o que vai importar são os impostos intrínsecos. Os impostos extrínsecos serão deixados de lado, pois quando existentes (como é o caso do IPI), após seu cálculo, ele é somado ao preço de venda, ou seja, ele não faz parte do preço de venda. Esses impostos não nos interessam para formar o preço. Sua importância se constata, apenas, no momento da venda.

2.14.5. Formação do Preço de Venda

Começamos a perceber que não é tão fácil assim formar o preço de venda. Há muita gente comprando e vendendo sem saber quanto está ganhando ou quanto está perdendo.

Além das dificuldades naturais, oriundas de aspectos de nossa Economia e da carga tributária, a maioria das técnicas de formação do preço de venda baseia-se no cômputo global dos gastos da empresa e, também, se relacionam com ferramentas estrangeiras, misturando conceitos administrativos que acabam não se apresentando de forma prática. Veja este exemplo de linguagem operacional:

“É geralmente a idéia de que uma das finalidades da Contabilidade de Custos é o fornecimento do preço de venda. Com fundamento nessa crença nasceu inclusive uma forma de alocação de custos e despesas (muitíssimo) conhecida no nosso meio brasileiro por RKW (abreviação de Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit). Trata-se de uma técnica disseminada no começo do século na Alemanha (por um órgão que seria semelhante ao nosso CIP – Conselho Interministerial de Preços), que consiste no rateio não só dos custos de produção, como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos.” (sic).

A questão é relevante. As despesas globais, sejam de que natureza forem, devem ser cobertas (pagas) pelo preço de venda dos produtos. Contudo, calcular o preço com base nas despesas, implica saber exatamente a quantidade a ser vendida de cada produto. E isto nem sempre é possível. Defendemos, portanto, o contrário. Com base na Margem de Contribuição, verifica-se qual a quantidade necessária de cada produto para se pagar todas as despesas fixas. É o chamado Ponto de Equilíbrio. A partir deste ponto, planeja-se o lucro pretendido e as diretrizes para alcançá-lo, considerando o potencial de mercado de cada produto envolvido na operação de vendas.

Nosso propósito é facilitar o trabalho do leitor nesta tarefa, o que faremos após o próximo tópico. Antes, porém, trataremos, propositadamente, da questão do *markup*.

2.14.6. Aplicação de Markups

Um erro muito corriqueiro, praticado pela maioria dos pequenos e médios empresários é a aplicação de *markups*. O *markup* se constitui num percentual que é aplicado sobre o preço que se pagou em determinada mercadoria e, assim, se pensa que se está obtendo determinado lucro, representado pelo *markup*. Esta prática é mais difundida no comércio, já que na indústria torna-se mais difícil a aplicação deste critério, devido aos componentes do produto, que, por serem vários, dificultam, e muito, a aplicação de *markup*.

Um exemplo: uma loja comercial compra uma mercadoria por \$ 100 e paga \$ 18 de ICMS. O lojista aplica um *markup* de 30%, pretendendo obter 30% de lucro bruto, com a mesma alíquota de ICMS. Mas se engana muito, pois o seu lucro, nesta operação, é de 18,8%, como veremos:

Ao comprar, pagou \$ 100. Como o ICMS é de 18%, então o custo da mercadoria é \$ 82. Ao vender por \$ 130 (portanto, *markup* de 30%), registra-se um ICMS de \$ 23,40, ou seja, 18% sobre \$ 130, portanto, um líquido de \$ 106,60. Diminuindo-se daí o custo de \$ 82, obtém-se o lucro de \$ 24,60, o que significa 18,8% sobre o preço de venda (\$ 130).

Vejamos os cálculos:



COMPRA (em \$):

100	→ preço de aquisição	
- 18	→ ICMS (18%)	→ Crédito junto ao fisco.
= 82	→ Custo de aquisição da mercadoria	

VENDA (em \$):

130	→ preço de venda	
- 23,40	→ ICMS(18%)	→ Débito junto ao fisco.
106,60	→ VENDA LÍQUIDA	
- 82	→ Custo de aquisição	
24,60	→ LUCRO BRUTO (18,8% de 130-PREÇO DE VENDA)	

Cada vez que apresentamos a operação acima a um empresário que está acostumado com o emprego de *markups*, no mais das vezes, surge a pergunta: “mas e o ICMS de \$ 18 que vou me creditar?” Pois bem, esse ICMS engana muita gente. O que é preciso entender é que, na compra, tirou-se \$ 100 do caixa da empresa, valor que deverá ser devolvido ao caixa depois da venda. Então, vejamos o fluxo de caixa da venda:

Entrada: \$ 130	Saídas: \$ 100,00 → para o caixa (COMPRA)
	\$ 5,40 → Dif. de ICMS a pagar
	\$ 105,40 → Total das Saídas

Sobra (\$130 – \$105,40): → \$ 24,60 → LUCRO

Vejamos, portanto, que o valor do ICMS a pagar é a diferença entre o **débito** (\$ 23,40) e o **crédito** (\$ 18), portanto, \$ 5,40. Este é o valor que, efetivamente, sai do caixa da empresa para os cofres do fisco. É um problema puramente contábil-financeiro, não tendo natureza econômica. E, no frigar dos ovos, verifica-se que o caixa aumenta o seu saldo no valor exato do lucro, ou seja, \$ 24,60. Portanto, a conclusão brilhante é esta mesmo: lucro, significa dinheiro em caixa.

E note-se que, para facilitar o entendimento do exemplo acima, ousamos não calcular o PIS, nem a COFINS e nem a CPMF. Se colocarmos esses impostos nos cálculos, o lucro, certamente será menor.

Daí, concluímos facilmente que muita gente pensa que porque comprou por \$ 100 e vendeu por \$ 200, está ganhando 100% de lucro para pagar suas despesas. Esse é o grande erro de quem trabalha com a técnica de aplicação de *markups*.

Certamente que, após praticar o trabalho que apresentaremos no próximo tópico, o leitor ficará familiarizado com a técnica de formação do preço de venda, com a aplicação da equação do preço e abandonará a prática da superada aplicação de *markups*, que gera incertezas e não tem nenhuma coerência técnica.

2.14.7. Formação por Equação

O que fazer então? Como calcular o preço? Qual a equação do preço?

Seria muito fácil, porém não compensador para o leitor, se exibíssemos a fórmula da formação do preço, sem qualquer explicação. Mas, para isto, bastaria editar uma tabelinha em um calendário de bolso e tudo estaria resolvido.

Nesta fase, faremos um exercício com a demonstração de todos os impostos que atualmente incidem sobre o preço de venda, junto com a comissão, de forma que a operação de venda resulte líquida, com o lucro que se deseja obter.

Para isto, faremos uso da MATEMÁTICA FINANCEIRA: → $PV = C/(1-v)$.

Mas, o leitor, se não gostar de matemática, não precisa ficar preocupado porque os cálculos são de uma facilidade muito grande. Apenas, é preciso tomar conhecimento de um conceito da Matemática Financeira, o que facilitará o entendimento e o trabalho de formação do preço de venda de mercadorias e produtos.



A diferença básica que buscaremos transmitir é que, doravante, com o emprego da equação de formação do preço de venda, a operação a ser feita será a **DIVISÃO** e não a multiplicação (como é no caso do *markup*).

Assim, para formar o preço de venda do produto, o leitor deverá ter em mãos o custo contábil do produto. Por isto que foi importante estudarmos o que é e como chegar contabilmente ao **custo**.

O principal conhecimento que devemos ter em mente é que, no preço de venda encontram-se os seguintes elementos:

- 1 - O custo;
- 2 - Os impostos intrínsecos;
- 3 - O lucro bruto; e
- 4 - As variáveis adicionais.

O que queremos dizer com os dados acima é isto mesmo. Do preço de venda praticado por qualquer empresa, o montante recebido é “rateado” para pagar o custo da mercadoria ou produto, os impostos que estão embutidos no preço de venda e que o tem como base de cálculo, a comissão de vendas e o que restar é lucro bruto.

Por isto afirmamos categoricamente acima que o lucro vai para o caixa da empresa. Mas, não o lucro bruto e, sim, o lucro líquido, como já dissemos. E vai para o caixa mesmo, porque ele vem com o pagamento do cliente. O problema é que ele é “invisível” (não se sabe o *quantum*). Somente vai aparecer lá nos demonstrativos contábeis.

Então, vejamos, por exemplo, a seguinte situação: uma empresa tem alíquota de 18% de ICMS, que é um imposto intrínseco. Soma-se a este imposto o PIS, a COFINS, a CPMF e a Comissão de vendas e têm-se todos **os impostos intrínsecos**, isto é, que são calculados sobre o preço de venda e que estão embutidos no preço. Devem, portanto, ser considerados no momento de formação do preço de venda.

3. FUSÃO, CISÃO E INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS

A Fusão, cisão e incorporação de empresas são eventos que podem ser utilizados como ferramentas de Planejamento Tributário, dependendo do interesse, nível de confiança e operacionalidade das pessoas envolvidas.

Vejamos separadamente cada um desses fenômenos:

3.1. FUSÃO

A fusão⁸¹ é o fenômeno pelo qual duas ou mais empresa são extintas para formar uma **nova**. Para que ocorra a fusão, é necessário que as empresas fusionadas decidam essa questão, aprove os estatutos da nova, nomeie perito para avaliação dos patrimônios, enfim, tudo fica resolvido nas empresas que serão extintas, passando os patrimônios para a empresa nova, que, também, assume as dívidas⁸², pois estas fazem parte do patrimônio das antigas.

As empresas visam, na verdade, além de aspectos tributários, economia de escala, isto é, redução de custos, otimização e potencialização da estrutura de capitais e, bem como, da operacional. Às vezes, o CADE⁸³ tem total interesse⁸⁴ em acompanhar as operações⁸⁵ e pode até impedir que a mesma se concretize.

⁸¹ Lei das S/As (6.404/76), art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. § 1º A assembleia-geral de cada companhia, se aprovar o protocolo de fusão, deverá nomear os peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das demais sociedades. § 2º Apresentados os laudos, os administradores convocarão os sócios ou acionistas das sociedades para uma assembleia-geral, que deles tomará conhecimento e resolverá sobre a constituição definitiva da nova sociedade, vedado aos sócios ou acionistas votar o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade de que fazem parte. § 3º Constituída a nova companhia, incumbirá aos primeiros administradores promover o arquivamento e a publicação dos atos da fusão.

⁸² Código Civil, art. 1.119.

⁸³ Conselho Administrativo de Defesa Econômica.

⁸⁴ Ver Lei n. 8.884/94.

⁸⁵ Caso AmBev é um exemplo: fusão entre a Brahma e a Antarctica.



A fusão pode ocorrer com empresas de ramos econômicos completamente diferentes.

3.2. CISÃO

É uma operação contrária à fusão, já que nesta, UMA empresa se extingue (total ou parcialmente) para dar nascimento a **DUAS** ou **MAIS** outras⁸⁶, mesmo que se resulte em composição societária diferente, como prevê o Parecer Normativo CST 21/87.

Quando a empresa cindida se extingue, dá-se a “cisão total”, isto é, a personalidade jurídica da empresa anterior deixa de existir. Mas, se o Capital Social da anterior é, apenas, reduzido⁸⁷ para este fim, resulta-se a **cisão parcial**.

Havendo cisão total, deve-se resolver todas as questões como mercado, uso de marcas etc.

Exemplo: pessoa ingressa como sócio para, depois, retirar-se, montando nova empresa, capitalizando com determinado imóvel que desejava comprar da empresa “cindida” parcialmente.



EXEMPLO DE CISÃO:

Empresa A – domiciliada no estado de São Paulo – explora as atividades *industrial* e de *prestação de serviços*. Recente reunião da sua Assembleia Geral de Acionistas deliberou sua cisão total, como possibilita a Lei n°. 6.404, de 15-12-1976. Através desse instrumento de reorganização societária, a *empresa B*, resultante da cisão, desenvolverá a atividade de *prestação de serviços*, enquanto a *empresa C*, também oriunda da cisão, realizará a atividade *industrial*.

As empresas B e C funcionarão, por determinação da Diretoria, em estabelecimentos situados em domicílios diversos daquele onde se encontra o estabelecimento da empresa A. Todavia, vale salientar que os três domicílios estão localizados no Município de São Paulo.

Assim, haverá, em decorrência da cisão, a saída física de bens do ativo imobilizado, de produtos acabados (de industrialização própria) e de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (adquiridos de terceiros no mercado nacional) do estabelecimento da empresa A (cindida) para o estabelecimento da empresa C (proveniente da cisão) desenvolverá sua atividade.

(Humberto Bonavides Borges, Planejamento Tributário, 2012:3)

3.3. INCORPORAÇÃO

Neste caso a empresa já existente absorve o patrimônio de outra, incorporando ao seu. Ocorre alteração no estatuto ou contrato social, dispondo sobre o aumento do capital e do patrimônio em razão da operação, que se encontra prevista pela Lei das S/As, no art. 227⁸⁸. A sociedade incorporadora é, portanto, sucessora da incorporada e subroga-se em direitos e obrigações desta.

⁸⁶ Lei das Sociedades por Ações. Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão. § 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados. § 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembleia-geral da companhia à vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembleia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembleia de constituição da nova companhia. § 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227). § 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio. § 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto. [\(Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997\)](#)

⁸⁷ É bom que se mencione o PATRIMÔNIO e não, apenas o Capital Social.

⁸⁸ Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. § 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão. § 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora. § 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.



Nessas operações, fusão, cisão e incorporação, é necessária a contabilização de todas os eventos e o encerramento de seus exercícios, assim como arquivando-se perante a Junta Comercial toda a documentação que registra a transferência e absorção dos patrimônios.

3.4. TRANSFORMAÇÃO

Diferentemente, poderá ocorrer uma “transformação” e um tipo de sociedade em outro. Por exemplo, uma sociedade limitada poderá transformar-se em uma Sociedade Anônima e vice-versa.

Há limitações, entretanto, já que, por exemplo, uma associação sem fins lucrativos não pode se converter em sociedade com fins lucrativos, pois o Código Civil determina a transferência de seu patrimônio para outra associação similar⁸⁹.

3.5. COLIGAÇÃO

Coligação é uma forma de as empresas dividirem interesses, podendo-se fazer através de formas como as **holdings** ou **joint ventures**.

Essas formas de atuação têm outras conotações, mas, podem, também, visar a economia de impostos (planejamento tributário), com aproveitamento de suspensão de tributos e outros favores legais, principalmente no que tange à utilização de patrimônio disponível.

3.6. PARTES SOCIETÁRIAS - Investidoras

Essa modalidade diz respeito, apenas, a mercado de capitais, restringindo-se, na parte tributária, à sistematização legal de tributação dos dividendos recebidos.

3.7. SPE - Sociedade de Propósito Específico

Há um tipo de sociedade que se enquadra perfeitamente nas condições de Planejamento Tributário, e que está previsto na Lei Complementar do SIMPLES NACIONAL.

Trata-se da Sociedade de Propósito Específico, prevista pelo art. 56, da Lei Complementar n. 123/2006⁹⁰ – Lei do Simples Nacional, a qual poderia estar sendo muito utilizada para fins de planejamento tributário, não fosse uma “pixotada” do Governo no

⁸⁹ Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissa esta, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes. § 1º Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação. § 2º Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

⁹⁰ Art. 56. As microempresas ou as empresas de pequeno porte poderão realizar negócios de compra e venda de bens e serviços para os mercados nacional e internacional, por meio de sociedade de propósito específico, nos termos e condições estabelecidos pelo Poder Executivo federal. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) § 1º Não poderão integrar a sociedade de que trata o caput deste artigo pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional. § 2º A sociedade de propósito específico de que trata este artigo: I - terá seus atos arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis; II - terá por finalidade realizar: a) operações de compras para revenda às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias; b) operações de venda de bens adquiridos das microempresas e empresas de pequeno porte que sejam suas sócias para pessoas jurídicas que não sejam suas sócias; III - poderá exercer atividades de promoção dos bens referidos na alínea b do inciso II deste parágrafo; IV - apurará o imposto de renda das pessoas jurídicas com base no lucro real, devendo manter a escrituração dos livros Diário e Razão; V - apurará a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep de modo não-cumulativo; VI - exportará, exclusivamente, bens a ela destinados pelas microempresas e empresas de pequeno porte que dela façam parte; VII - será constituída como sociedade limitada; VIII - deverá, nas revendas às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias, observar preço no mínimo igual ao das aquisições realizadas para revenda; e IX - deverá, nas revendas de bens adquiridos de microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias, observar preço no mínimo igual ao das aquisições desses bens. § 3º A aquisição de bens destinados à exportação pela sociedade de propósito específico não gera direito a créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. § 4º A microempresa ou a empresa de pequeno porte não poderá participar simultaneamente de mais de uma sociedade de propósito específico de que trata este artigo. § 5º A sociedade de propósito específico de que trata este artigo não poderá: I - ser filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior; II - ser constituída sob a forma de cooperativas, inclusive de consumo; III - participar do capital de outra pessoa jurídica; IV - exercer atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar; V - ser resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores; VI - exercer a atividade vedada às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. § 6º A inobservância do disposto no § 4º deste artigo acarretará a responsabilidade solidária das microempresas ou empresas de pequeno porte



momento da regulamentação da Lei, pois, ao editar o Decreto regulamentador do art. 56, o Governo brasileiro, seguramente, “escorregou na maionese”, como se diz no popular, transformando a sociedade em um consórcio..

Este tipo de Sociedade é formado, apenas, por empresas que estejam no Simples (microempresas ou empresas de pequeno porte) e, conforme o próprio art. 56, deve ter as seguintes características:

A sociedade é criada para COMPRAR ou para VENDER. Se for para comprar, ela **comprará** do mercado as mercadorias ou insumos que as sócias necessitam e repassará para elas, não podendo vender para o mercado; se for para VENDER, ela receberá as mercadorias das sócias e **venderá** para o mercado.

A sociedade deverá ser registrada perante a Junta Comercial (Registro Público de Empresas Mercantis) e será constituída como LIMITADA, devendo adotar o Regime Tributário do **Lucro Real**.

Como consequência, o PIS e a COFINS serão apurados como **não-cumulativos**.

Como proibições, não poderá ser filial de pessoas jurídicas com sede no exterior, não poderá ser constituída sob forma de cooperativa, nem participar do capital de outra pessoa jurídica; e não poderá exercer atividades de instituições financeiras (bancos, caixa econômica etc.). Ainda não poderá resultar do processo de cisão nos últimos 5 (cinco) anos e não poderá exercer atividade vedada às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

Está previsto no art. 56 que o Poder Executivo regulamentará o art. Até 31/12/2008, mas, o que o Governo fez não tem valor pois, foi editado o Decreto 6.451/2008, que, na verdade, criou o “consórcio simples”, o qual não se aplica à Sociedade de Propósito Específico.

É que a Lei Complementar é hierarquicamente superior ao Decreto. E ela prevê o seguinte, para a SPE – Sociedade de Propósito Específico:

1. REGISTRO – Terá seus atos constitutivos no Registro Público de Empresas Mercantis (Junta Comercial);
2. Compra – Venda – Será criada, especificamente, para **compra** ou para **venda**. Apenas uma atividade;
3. Regime Lucro Real – Será tributada pela modalidade do Regime do **Lucro Real**;
4. PIS/COFINS/Não Cumulativos – Apurará as contribuições pelo regime da **não-cumulatividade**;
5. Limitada – Será constituída com a natureza jurídica de **Sociedade Limitada**.
6. Mercado Direcionado – Ou compra de suas associadas, ou vende para elas (uma das alternativas, apenas).

Como se vê, o *consórcio simples* criado pelo Decreto governamental não se aplica. Veja o Anexo 20. É preciso se insurgir contra essa atitude governamental que, ao invés de propiciar uma oportunidade legal que as microempresas e empresas de pequeno porte têm para fazer planejamento tributário, agiu na contramão e “em tese” cancelou (sem poder fazer isto) o que a Lei determinou.

4. CONCLUSÃO

O empresariado brasileiro já há muito luta contra a Carga Tributária elevada no Brasil. Enquanto na época do Brasil colonial se pagava 20% (vinte por cento) do ouro extraído para a Coroa Portuguesa, atualmente se paga perto de 40% (quarenta por cento) de tudo que se produz no país para a Coroa Brasileira mesmo. Os Portugueses era exploradores de um povo estranho, cobrando um tributo, portanto, porque investia nas viagens dos exploradores, financiado esquadras, o que justificava a “ganância” arrecadatória.

No Brasil atual, o que se vê é um “bando” de políticos descompromissados com a organização do Estado e com a satisfação do povo. O dinheiro arrecadado, que deveria servir para melhorar a vida do povo, através da saúde, segurança, educação, cultura e outros benefícios, como aposentadoria, por exemplo, na verdade, em grande parte é desviado, em todos os níveis de Poder, seja através de financiamentos de campanhas políticas milionárias, seja através de fortalecimento financeiro de alguns partidos, com o propósito de manter uma base aliada, que garanta aprovação de leis de interesse do Governo, ou mesmo para evitar punições de alguns membros do Executivo, em todos os níveis (municipal, estadual e federal).

sócias da sociedade de propósito específico de que trata este artigo na hipótese em que seus titulares, sócios ou administradores conhecessem ou devessem conhecer tal inobservância. § 7º O Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo até 31 de dezembro de 2008. § 8º (VETADO). (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016).



Por isto, o Planejamento Tributário torna-se uma importante ferramenta para o empresário, na busca por economia de recursos com o recolhimento de tributos, o que resulta em menores preços e, por isto, melhores condições de enfrentar a concorrência, tão acirrada em todos os setores da economia.

Assim, para o profissional da Contabilidade, entender os meandros legais tributários e, com isto, capacitar-se para elaboração, implantação e condução do planejamento tributário, significa estar na frente, na vanguarda e se consagrar como profissional procurado pelas empresas, que precisam saber que o planejamento tributário vai muito além da escolha simples dos regimes tributários (simples, presumido, real ou arbitrado). Há enorme quantidade de ações e empreendimentos que as empresas podem adotar, como planejamento tributário, que pode evitar ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (elisão).

Desejo a você, muito sucesso em sua carreira profissional.

REFERÊNCIAS

- ÁLVARES, Manoel [et. al.]. *Execução Fiscal : doutrina e jurisprudência*. São Paulo : Saraiva, 1998.
- ALVES, Jones Figueirêdo [et. al.]. *Código Civil – Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. São Paulo : Editora Método, 2002.
- AMENDOLARA, Leslie. *Direito dos Acionistas minoritários*. 2ª. ed. São Paulo : Quartier Latin, 2003.
- ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo : Malheiros, 2011.
- BARBOZA, Jovi. *Planejamento Tributário*. Revista IMES (ISSN 1518-594X)-jul./dez.2005. São Paulo : IMES, 2005.
- BARBOZA, Jovi e Ferreira, Genival. *Como Formar o Preço de Venda*. Maringá-PR : Projus, 2005.
- BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento tributário : IPI, ICMS, ISS e IR : economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária – 12ª. ed. revisada e ampliada –* São Paulo : Atlas, 2012.
- BOTTESINI, Maury Ângelo [et. al.]. *Lei de Execução Fiscal comentada e anotada*. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2000.
- BRASIL, Receita Federal do. *Carga Tributária no Brasil (1998-2006)*. Brasília : RFB, 2007.
- CASTRO, Alexandre Barros. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo : Saraiva, 2010.
- CAMPOS, Cândido Henrique de. *Planejamento tributário: PIS/COFINS, importação e disposições legais*. São Paulo, Saraiva, 2006.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 2006.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. *Fusões, aquisições, participações e outros instrumentos de Gestão de negócios: tratamento jurídico, tributário e contábil*. São Paulo : Atlas, 2005.
- FAVERO, Hamilton Luiz [et. al.]. *Contabilidade – teoria e prática*. São Paulo : Atlas, 1997.
- FERREIRA, Antonio Ailton. *Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado : atualizado até 18 de julho de 2004*. Vol. I e II São Paulo : Fiscosoft, 2004.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*, 1ª. ed. 14ª. impressão. Rio de Janeiro : Editora Nova Fronteira, ?
- FILHO, Arthur Nardon. *Da escrituração manual ao SPED – A relação do Fisco com as empresas*. Porto Alegre : CRC, 2010.
- FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1999.
- . *Execução fiscal – doutrina e jurisprudência*. São Paulo : Saraiva, 1998.
- GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de Almeida. *Função social do contrato e contrato social – análise da crise econômica*. São Paulo : Saraiva, 2013.
- HIGUCHI, Hiromi [et. al.]. *Imposto de Renda das empresas – interpretação e prática*. – 31ª. ed. São Paulo : IR Publicações, 2006.
- IUDÍCIBUS, Sergio de [et. al.]. *Manual de Contabilidade das sociedades por ações*. 2ª. ed. 2002.
- LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. *IR/96 : Lei 9.249 e 9.250, de 27.12.1995 anotadas, inclusive a legislação básica em vigor*. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1996.
- MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 7ª. ed. São Paulo : Atlas, 2008.



- MARTINS**, Ives Gandra da Silva. *Questões atuais de direito tributário*. Belo Horizonte : Del Rey, 1998.
- MEIRELLES**, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo : Malheiros Editores, 1998.
- MEGLIORNI**, Evandir. *Custos: análise e gestão*. 3ª. ed. São Paulo : Pearson Prentice Hall, 2012.
- NASCIMENTO**, Geuma C. *SPED: Sistema Público de Escrituração Fiscal sem armadilhas*. São Paulo : Trevisan, 2013.
- OLIVEIRA**, Gustavo Pedro de. *Contabilidade tributária*. 3ª. ed rev. e atualizada. – São Paulo : Saraiva, 2009.
- OLIVEIRA**, Luís Martins de [et. al.]. *Manual de Contabilidade Tributária* – 6ª. ed. – São Paulo : Atlas, 2007.
- PARISI**, Cláudio e **MEGLIORI**, Evanir (Orgs.). *Contabilidade gerencial*. São Paulo : Atlas, 2011.
- QUINTANAS**, Luiz Cezar P. *Sociedades empresárias e sociedades simples (teoria e prática empresarial)*. 2ª. ed. Rio de Janeiro, Maria augusta Delgado, 2006.
- REZENDE**, Amaury José. *Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas*. Amaury José Rezende, Carlos Alberto Pereira, Roberta Carvalho de Alencar. São Paulo : Atlas, 2010.
- RIBEIRO**, Osni Moura. *Contabilidade intermediária*. 2ª. ed. São Paulo : Saraiva, 2009.
- RUIZ**, David Leandro. *Manual prático da Nota Fiscal Eletrônica e seus reflexos na Escrituração Fiscal Digital (EFD)*. 2ª. ed. São Paulo : IOB, 2012.
- SANTOS**, Adair Loredó. *Vade Mecum Tributário*. São Paulo : Adair, 2006.
- SANTOS**, Bruno Grego dos. *Temas avançados da advocacia pública*. Maringá, UNICORPORA, 2011.
- SEIXAS FILHO**, Aurélio Pitanga. *Aplicação da lei tributária*. Belo Horizonte : Fórum, 2011.
- YOUNG**, Lúcia Helena Briski. *Lucro Presumido*. Curitiba : Juruá, 2008.
- _____. *Lucro Real*. Curitiba : Juruá, 2004.
- _____. *Planejamento Tributário – fusão, cisão e incorporação*. Curitiba : Juruá, 2008.
- _____. *Regimes de Tributação Federal : Resumo Prático – Simples, Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado*. - 2ª ed. atual. Curitiba : Juruá, 2002.
- _____. *Retenção na fonte dos impostos e das contribuições sociais*. 3ª. ed. Curitiba : Juruá, 2009.
- _____. *Simples Federal*. 4ª ed. atual. Curitiba, Juruá Editora, 2002.
- ZANLUCA, Julio Cesar. *Planejamento Tributário*. Portal Tributário, 2012.

Sites:

- RECEITA FEDERAL - www.receita.fazenda.gov.br.
- Portal Tributário - <http://www.portaltributario.com.br/>
- Conselho Regional de Contabilidade – www.crc.pr.org.br
- Impostômetro - <http://www.impostometro.com.br/>
- SEBRAE - http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/guias_cartilhas/empreendimentos_coletivos_sociedade_proposito_especifico.pdf
- Legislação - <http://www2.planalto.gov.br>

Anexos

Anexo 1. – Exercício nº 01

Objetivo: **TREINAR** lançamentos contábeis pelo seguinte regime tributário:

• – LUCRO PRESUMIDO

1. Empresa: **JB INDUSTRIAL LTDA.**
2. Objeto: Comércio, Indústria e Serviços
3. Capital Social: R\$ 100.000,00
4. Integralizado: R\$ 40.000 → conta **Bancos**



5. Estoque inicial de Mercadorias.....: R\$ 10.000,00 (5.000,00 peças)
6. Estoque inicial de Matérias-Primas.....: R\$ 10.000,00 (12.000 peças)
7. Estoque inicial de Produtos: R\$ 12.000,00 (3.000 peças)
8. Sócios: João Gomes e Amarildo Bento (50% cada).
9. **Legenda:** C=ICMS; P=IPI; S=PIS; N=COFINS; R=IRPJ; F=IRRF; G=FGTS; I=II; E=IE;

Contabilizar os lançamentos abaixo (**LUCRO PRESUMIDO**)⁹¹:

01. – Fazer o Balanço de Abertura: diferença → conta de resultados líquidos;
02. – Compra ap Mercadorias: R\$ 25.000,00 (C = 18% + P = 10%) – Forn. B Ltda. (8.000 peças);
03. – Compra ap Matéria Prima: R\$ 16.000,00 (C = 18% + P = 12%) – Forn. C Ltda.; (9.000 peças);
04. – Gasto de Matéria Prima: R\$ _____ (8.000 peças); → 14.000 peças do produto;
05. – Mão de Obra Produção: R\$ 34.500,00 + Encargos⁹² → a pagar;
06. – Empregados do mês (outros): R\$ 16.500,00 + Encargos → a pagar;
07. – Venda av de mercadorias: R\$ 90.500,00 (C = 18%); → (8.500 peças)
08. – Custo de mercadorias vendidas: R\$ _____;
09. – Venda av de produtos (6.000 peças): R\$ 137.800,00+P (C = 18% - P = 5%)
10. – Custo de produtos vendidos: _____?
11. – Pro-labore dos Sócios: R\$ 3.000,00 cada um → a pagar;
12. – Apurar o Resultado e fazer os demonstrativos, com provisão de IR+CSLL (**homework**).

Anexo 2. – Exercício nº 02

Escrituração Contábil e Fiscal

A empresa **JB Industrial Ltda.** não sabe se tem condições de se inscrever no SIMPLES NACIONAL⁹³ e está em dúvida sobre qual regime poderia se beneficiar do menor recolhimento de Tributos. Contratou você para ajudar na decisão. Assim, será preciso fazer os cálculos para o LUCRO PRESUMIDO, para o LUCRO REAL e considerar o enquadramento do Simples. A situação a seguir foi apurada com base no LUCRO PRESUMIDO (que vem utilizando):

1. Faturamento Total no último ano: R\$ 856.417,35;
2. Faturamento Líquido do Trimestre (RECEITA BRUTA):
JAN = 98.477,34; FEV = 70.724,95; e MAR = 148.967,45 = TOTAL: R\$ 318.169,74;
3. Impostos no Trimestre:
ICMS.....: JAN = _____; FEV = _____; MAR = _____;
IPI.....: JAN = _____; FEV = _____; MAR = _____;
PIS.....: JAN = _____; FEV = _____; MAR = _____;
COFINS...: JAN = _____; FEV = _____; MAR = _____;
Receita Líquida: JAN = 77.157; FEV = 55.413; e MAR = 116.716;
4. Custos no Trimestre:
Produtos.....: JAN = 17.474,50; FEV = 14.977; MAR = 27.111
5. Despesas no Trimestre:
ADM.....: JAN = 14.315; FEV = 13.716; MAR = 9.895
C/VENDAS.....: JAN = 3.543; FEV = 4.248; MAR = 3.859
FINANC.....: JAN = 1.700; FEV = 1.745; MAR = 1.209
TRIBUT.....: JAN = 175; FEV = 245; MAR = 219
6. Alíquota do IPI = 12%; e ICMS = 18%; (AMBAS para todos os produtos e mercadorias).
7. Impostos Sobre o Faturamento: PIS = 0,65% (1,65%); e COFINS = 3,00% (7,6%) → Respectivamente: **Presumido/Real**
8. ALÍQUOTAS: Imposto de Renda = 15%; Adicional = 10%; CSLL = 9%
9. Gastos com Aluguéis⁹⁴: JAN = 5.500; FEV = 5.500; MAR = 5.500
10. Gastos com Energia Elétrica Aproveitável: 2.000 P/MÊS (ICMS=29%)⁹⁵
11. Custo das compras do Trimestre:
JAN = 25.716; F = 19.876; M = 32.715 (LÍQUIDO DE IMPOSTOS – IPI e ICMS)
12. Estoque Inicial: JAN (R\$) = 18.976
13. Estoque Final: MAR (R\$) = _____;

Anexo 3. – Exercício nº 03

Objetivo: TREINAR lançamentos contábeis para **avaliação dos estoques** nos seguintes regimes tributários:

• – LUCRO REAL

- 1.-Empresa: **JB INDUSTRIAL LTDA.**

⁹¹ Pode desprezar os centavos.

⁹² FGTS=8%; INSS=27,8%; INSS-Empr=9%; Férias; 13º.Salº.; demais (inss, e fgts s/férias)

⁹³ Não se preocupar com data de inscrição no SIMPLES NACIONAL. Em caso de enquadramento, utilizar a Tabela constante do Anexo II - Partilha do Simples Nacional – Indústria – Lei do Simples Nacional.

⁹⁴ Obs.: Estas despesas já estão incluídas nas despesas administrativas.

⁹⁵ A DESPESA já foi incluída nos lançamentos acima, o aproveitamento do tributo não!



- 2.-Objeto: Comércio, Indústria e Serviços
- 3.-Capital Social: R\$ 100.000,00
- 4.-Integralizado: R\$ 80.000,00
- 5.-Sócios: João Gomes e Amarildo Bento (50% cada).
- 6.-Estoque inicial de mercadorias: R\$ 35.000,00 (5.000 pçs)
- 7.-Estoque inicial de matérias primas: R\$ 13.00,00 (2.000 pçs)
- 8.-Estoque inicial de produtos: R\$ 24.500,00 (1.500 pçs)
- Legenda: C=ICMS; P=IPI; S=PIS; N=COFINS; R=IRPJ; F=IRRF; G=FGTS; I=II; E=IE;

Contabilizar os lançamentos abaixo:

- 01 – Elaborar o Balanço de abertura;
- 02 – Integralização do Capital, em partes iguais;
- 03 – Compra av⁹⁶ de mesas e cadeiras para escritório: R\$ 6.000,00 (C = 18% + P 5%);
- 04 – Compra av de equipamentos de telefonia: R\$ 1.175,00 (C = 18% - P + 5%);
- 05 – Compra ap⁹⁷ de computadores e impressoras: R\$ 18.650,00 (C = 18%) – Fornecedora F Ltda.;
- 06 – Compra ap mercadorias: R\$ 65.000,00 (C = 18% + P = 10%) – Forn. B Ltda.; (7.500 pçs);
- 07 – Compra ap Matéria Prima: R\$ 48.500,00 (C = 18% + P = 12%) – Forn. C Ltda.; (4.000 pçs);
- 08 – Compra ap Material de Escritório: R\$ 28.560,00 (C = 18% + P 5%); → gasto em 3 meses (1° é o atual);
- 09 – Gasto de Matéria Prima: R\$ _____; (2.000 pçs); → transforma em 4.000 pçs de produtos
- 10 – Mão de Obra Produção: R\$ 44.250,00 + Encargos⁹⁸ → a pagar;
- 11 – Empregados do mês (outros): R\$ 11.250,00 + Encargos → a pagar (lançar todos de uma só vez);
- 12 – Venda de mercadorias: R\$ 165.200,00 (C = 18%); (7.000 pçs)
- 13 – Custo de mercadorias vendidas: R\$ _____;
- 14 – Venda av de produtos (todos): R\$ 197.475,00+P (C = 18% + P = 5%) (4.700 pçs);
- 15 – Custo de produtos vendidos: _____?
- 16 – Prolabore dos Sócios: R\$ 4.400,00 cada um → a pagar;
- 17 – Apurar o Resultado e fazer o demonstrativo de Resultados.

Anexo 4. – Exercício nº 04

Preço de Venda⁹⁹

- 1. Calcule o Preço de Venda de um produto cujo custo contábil é de R\$ 217,50, sabendo-se que a empresa paga 3% de comissão, ICMS de 18%, PIS de 0,65%, COFINS de 3%, IRPJ de 1,20%, CSLL de 1,08% e IPI de 15%, computando-se que a mesma deseja um Lucro Bruto de 17,25%;
- 2. Recalcule tudo, considerando que o lucro planejado é de 28,5%;
- 3. Recalcule tudo, considerando que o lucro é planejado é de 32% e que o custo contábil é R\$ 187,50;
- 4. Calcule o Preço ideal de venda para um ganho bruto de 35%, para a empresa do Exercício nº 01, pelo Lucro Real;
- 5. Calcule o Preço ideal de venda para um ganho bruto de 45%, para a empresa do Exercício nº 01, pelo Lucro Presumido;
- 6. Calcule o preço de venda de um produto, sabendo que o CUSTO do produto é de R\$ 37,50 e que os impostos (+ comissões) resultam no percentual de 27,15% e que a empresa deseja obter o **lucro bruto** de 45%;
- 7. Sendo o preço de aquisição de R\$ 45,00; os impostos recuperáveis de 27,5%, a comissão de 3,0%, a carga tributária nas vendas de 27,5%, qual será o preço de venda, se o lucro bruto desejado pela empresa for de 35,17%?
- 8. Calcule o Preço ideal de venda para um ganho bruto de 35%, para a empresa do Exercício nº 03, pelo Lucro Presumido;
- 9. Calcule o Preço ideal de venda para um ganho bruto de 35%, para a empresa do Exercício nº 01, pelo Lucro Real;
- 10. Qual é o faturamento de equilíbrio (lucro zero/prejuízo zero), se cada unidade vendida deixa de margem de contribuição 25,17% e a despesa fixa mensal da empresa é de R\$ 45.000,00; e qual é a quantidade a ser vendida, se considerarmos que o custo unitário contábil do produto vendido é de R\$ 35,17?
- 11. A pergunta nº. 1 tem como referência uma empresa do Regime der **Lucro Presumido**. Se fosse uma empresa do **Lucro Real**, o aumento de 15% na margem de contribuição, qual seria o preço de venda?
- 12. Qual o Preço de Venda de Serviços (por hora), sabendo-se que uma empresa tem à sua disposição 840 horas/homens-mês para cobrar de seus clientes e que os custos dos serviços é de R\$ 35.000,00/mês (incluindo-se materiais e mão de obra), além de se considerar que o ISSQN é de 5% (cinco por cento), desejando a empresa obter um LUCRO BRUTO DE 52,25%?
- 13. Qual a quantidade de equilíbrio a ser vendida por um produto que deixa de margem de contribuição o valor equivalente a 15%, sendo que o preço de venda é de R\$ 57,60 e as despesas fixas mensais de R\$ 37.576,00?
- 14. E se o preço do item anterior for aumentado em 17,5% e as despesas fixas em 45%, considerando-se que a empresa conseguiu aumentar sua eficiência em margem de contribuição, com incremento de 3,75 pontos percentuais, qual seria o ponto de equilíbrio (quantidade e valor)?

Anexo 5. – Exercício nº 05

Cálculo do Ponto de Equilíbrio e Elaboração do Gráfico do Ponto de Equilíbrio Econômico

Com base nos dados abaixo, calcule o Ponto de Equilíbrio e **Elabore o Gráfico**, sabendo que:

- 1. **Capital Social: R\$ 145.000,00;**

⁹⁶ À vista

⁹⁷ A prazo: 30/60/90 dias.

⁹⁸ FGTS=8%; INSS=27,8%; INSS-Empr=9%; Férias; 13º. Sal;

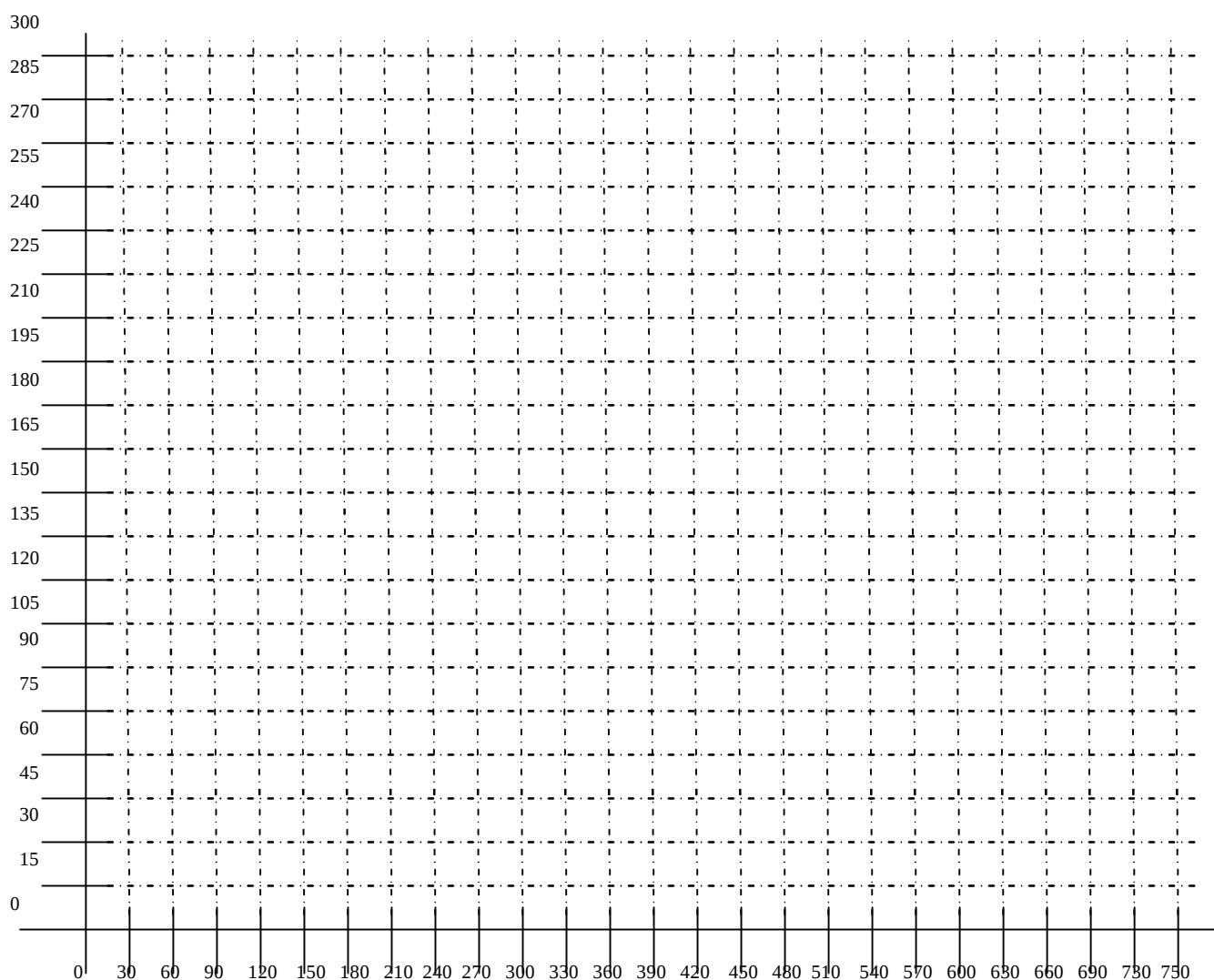
⁹⁹ Alíquotas convencionais didáticas: ICMS=18%; PIS=0,65(Real/presum), 1,65%(real); COFINS=3,00(presum), 7,6%(real); IRPJ=1,20% (presum); e CSLL=1,08%(real).



2. Taxa de Renda Fixa no Banco do Brasil: 1,5% aa + IPC-FIPE (5,25%am);
 3. Despesa Fixa Mensal: R\$ 48.650,00;
 4. Margem de Contribuição: 23,75%;
 5. Preço de Venda: R\$ 475,18;
 6. Regime LUCRO PRESUMIDO (1ª. fase do exercício);
 7. Regime LUCRO REAL (2ª. fase do exercício);
 8. Regime SIMPLES NACIONAL (3ª. fase do exercício);
- GERENCIAMENTO ESTRATÉGICO: Em seguida, faça o deslocamento da Curva, com as seguintes DECISÕES:

- a) – Redução das Despesas Fixas Mensais em 35%;
- b) – Aumento das Despesas Fixas Mensais em 15%;
- c) – Diminuição do Preço de Venda em 12%; e
- d) – Aumento da Margem de Contribuição para 37,35%

Tabela para uso da elaboração do GRÁFICO DO PONTO DE EQUILÍBRIO:



Anexo 6. – Exercício nº 06

Exercício sobre Cisão, Incorporação e Fusão CONTABILIZAÇÃO

Contabilize (tanto na Incorporadora como na incorporada):



1. Empresas:

Incorporada: Ativo Circulante: R\$ 200.000,00 Ativo Não Circulante: (Imobilizado: R\$ 150.000,00; Depreciação Acumulada: R\$ 33.369,00); Fornecedores: R\$ 135.000,00; Obrigações de Longo Prazo: R\$ 30.000,00; Salários a Pagar: R\$ 85.000,00; Impostos e Contribuições a Recolher: R\$ 25.716,00 Capital Social: R\$ 125.000,00; Prejuízos acumulados: R\$ 84.085,00.

Incorporadora: Ativo Circulante: R\$ 800.000,00; Ativo Não Circulante: R\$ 900.000,00; Passivo Circulante: R\$ 650.000,00; Patrimônio Líquido: (Capital Social: R\$ 500.000,00; Reservas de Lucros: R\$ 550.000,00).

2. Empresas: Fusionada "a" e "b"/Sucessora (nova: criar):

Fusionada "a": Caixa: R\$ 10.000,00; Clientes: R\$ 35.000,00; Estoques: R\$ 80.000,00; Provisão Para Devedores Duvidosos: R\$ 15.000,00; Ativo Permanente: R\$ 39.000,00; Depreciação Acumulada: R\$ 19.650,00; Fornecedores: R\$ 26.000,00; Salários a Pagar: R\$ 20.000,00; Impostos a Recolher: R\$ 15.000,00; Capital Social: R\$ 68.350,00.

Fusionada "b": Caixa: R\$ 5.000,00; Bancos C/Movimento: R\$ 12.055,00; Aplicações Financeiras: R\$ 13.500,00; Estoques: R\$ 25.000,00; Ativo Permanente: R\$ 40.000,00; Depreciação Acumulada: R\$ 32.000,00; Fornecedores: R\$ 25.065,00; Encargos a Pagar: R\$ 12.250,00; Salários a Pagar: R\$ 27.500,00; Impostos a Recolher: R\$ 12.500,00; Capital Social: R\$ 23.760,00; Prejuízos Acumulados: R\$ 37.520,00

3. Empresas: Cindida/Sucessora (cisão total)

Suponha que a empresa INCORPORADA (item 1) acima fosse cindida para formar duas novas empresas, extinguindo-se, sendo a empresa nova "A" com 40% e a nova "B" com 60%. Contabilize.

4. Cisão parcial:

Supondo-se que a empresa INCORPORADA (item 1) acima fosse cindida parcialmente fazendo duas novas empresas com 25% e 35%, respectivamente, cada nova empresa, mantendo-se o restante do patrimônio com a empresa cindida.

Anexo 7. – Exercício nº 07

CONTABILIZAÇÃO – Operações diversas

1. SIMPLES (mensal):

- a) – compra de mercadorias: Nota R\$ 153.190,00; IPI (5% incluso) R\$ 7.294,77; ICMS R\$ 26.261,14;
- b) – compra de insumos: Nota R\$ 77.680; IPI (20%); ICMS (10%);
- c) – compra de móveis e utensílios: Nota R\$ 792; IPI R\$ 72; ICMS (18%);

2. LUCRO PRESUMIDO (mensal):

→ Mesmas compras acima;

3. LUCRO REAL (mensal):

→ Mesmas compras acima;

4. DEPRECIAÇÃO DE IMOBILIZADO (Maquinário de produção - Valor Original: R\$ 1.050.000,00):
(fazer o lançamento correspondente a 1 ano)

- a) – Indústria (Lucro presumido):
- b) – Indústria (Lucro Real):
- c) – Indústria (Simples):
- d) – Comércio (Lucro Presumido):
- e) – Comércio Lucro Real):

Calcule o valor da depreciação mensal normal. Amortização em 10 anos.

5. RESGATE DE INVESTIMENTOS (REAL/PRESUMIDO):
(uma só vez)

- a) – Valor do Resgate (aplicação financeira): R\$ 30.000,00;
- b) – Valor dos rendimentos (juros ativos): R\$ 6.050,15 (inclusos);
- c) – Valor do IOF (imposto): R\$ 450,00;

6. PROVISÕES (REAL/PRESUMIDO) → contabilização:
(uma só vez)

- a) – Para Devedores Duvidosos: R\$ 336.500,00 (dentro dos limites);



- b) – Para Devedores Duvidosos: R\$ 163.500,00 (fora dos limites);
- c) – Para Indenizações trabalhistas judiciais: R\$ 12.000;
- d) – Recebimento de dividendos: R\$ 30.000;
- e) – Fazer o lançamento no LALUR, considerando LLE de R\$ 100.000,00.

7. FOLHA DE PAGAMENTO:
(mensal)

- a) – LUCRO REAL (Salário Administração: R\$ 33.000; Salário Fábrica: R\$ 22.500);
 - b) – LUCRO PRESUMIDO (Salário Administração: 28.200; Salário Fábrica: R\$ 35.000);
 - c) – SIMPLES (Salário: Administração: R\$ 7.800; Fábrica: R\$ 11.600);
8. **IRPJ – LUCRO REAL:** → Lucro Líquido do Exercício Anual (Antes do IR): R\$ 400.000 - contabilize;
9. **IRPJ – LUCRO ARBITRADO:** → Faturamento anual encontrado R\$ 1.250.750,00 → calcule os impostos federais;
10. **Reavaliação de Ativos (LUCRO REAL):** Imóvel (prédio): Valor registrado: R\$ 350.000; Depreciação: R\$ 280.000; Reavaliação: R\$ 1.350.000;
11. **Vendas (Valor anual) – R\$ 2.400.000,00 (IPI-5%; ICMS-18%/PRES/REAL);**
12. Considerar demais impostos e venda total dos estoques (produtos e mercadorias).

Anexo 8. – Exercício nº 08

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO – Incidência de Tributos **Informações para efetuar os cálculos dos tributos (Período: ANUAL):**

- 1) - a empresa **JB Industrial Ltda.** obteve receitas com vendas de produtos para consumidores finais, no valor de R\$ 995.800,00¹⁰⁰, dentro do Estado do Paraná.
- 2) - incorreu em despesas de R\$ 155.000,00.
- 2.1) - incluso nas despesas, estão os gastos com:
 - 1) - Energia elétrica = R\$ 11.500,00 (ICMS=29%);
 - 2) - Despesas indedutíveis = R\$ 22.500,00
 - 3) - Folha de pagamento: totais de R\$ 26.000,00 – Sendo R\$ 6.500,00 (inclusos) referentes à Fábrica
- 4) - as compras de matérias primas no período foram de R\$ 229.000,00¹⁰¹. As aquisições ocorreram dentro do Estado do Paraná. → Estoque inicial: R\$ 60.000,00. → Estoque final: R\$ 42.500,00.
- 5) - prejuízo acumulado até o período anterior de R\$ 105.000,00.

PEDE-SE:

(utilizando as informações acima, calcule o saldo a pagar para os seguintes tributos).

- A) - IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pelo **lucro presumido**.
- B) - IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pelo **lucro real**.
- C) - ICMS normal, utilizando 18% para as vendas e para as compras.
- D) - Simples Nacional, no último mês, considerando-se como receita acumulada anual o valor de R\$ 850.000,00.
- E) - compare as opções tributárias federais (lucro real, lucro presumido e simples nacional), demonstrando qual a melhor opção para a empresa, ou seja, aquela que poderá pagar menos tributos.
- F) - calcule o ICMS substituição tributária, na hipótese dessa empresa seja indústria, e venda para atacadista, considerando-se que as margens futuras sejam de 40% no primeiro estágio e 20% no segundo estágio..

Anexo 9 – Exercício nº 9: Questões diversas

Perguntas:

- 1. Algum tipo de empresa está obrigado a fazer Planejamento Tributário? Qual? Por que?

¹⁰⁰ Fora o IPI.

¹⁰¹ Fora o todos os impostos.



2. Se adotar o Planejamento Tributário, a empresa estará obrigada a escriturar o Livro Diário? Por que?
3. Faça os ajustes necessários no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), considerando:
 - a) – Data dos Ajustes: Entrega da Declaração em 30 de Junho de 2016;
 - b) – Data do Balanço: 31.12.2015
 - c) – Lucro apresentado na DRE (Contábil) de 31/12/2015: R\$ 80.600,00
 - d) – Seguintes ocorrências adicionais:
 - (i) - despesas operacionais, no valor de R\$ 19.400,00, cuja nota tem data de emissão é de 23/12/2016, e que foi contabilizada em 02/01/2015;
 - (ii) - receita não tributável, contabilizada em 30/04/2015, no valor de R\$ 50.000,00;
 - (iii) - após os ajustes, aponte o valor do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a pagar (só o imposto).
4. O que é Cisão? Como se contabiliza a operação?
5. Calcule o Preço de Venda de um produto cujo Custo no Estoque é de R\$ 10,00, sabendo que a empresa pretende o LUCRO BRUTO de 44%, paga comissões de 3%, tem uma carga tributária de 23,65% (PIS, COFINS, ICMS, IRRF, CSLL etc).
6. O Sistema de Contabilidade de Custos facilita a apuração do Lucro Real? Por que?
7. Qual a diferença de contabilização do IPI nas empresas que operam com COMÉRCIO e nas que operam com INDÚSTRIA?
8. Veja a notícia abaixo (nota de rodapé¹⁰²), adaptada e atualizada para 2012, de publicação feita pelo Jornal Folha de São Paulo (17/06/2009) e dê sua opinião sobre a Carga Tributária Brasileira, com ênfase para o fato de que o Governo tem reclamado "falta de dinheiro" por causa da "crise", que o forçou a diminuir a arrecadação do IPI – Impostos Sobre Produtos Industrializados (e.g. automóveis);
9. Contabilize (em razonetes) – Pelo Lucro Presumido:
Venda de produtos (30/60/90d): NF 25 – para: João & Filhos Ltda. – 03.06.2015:
Vlr. produtos: R\$ 80.000,00; IPI = 10%
ICMS = 18% - PIS/COFINS - Vlr. Total da Nota: R\$ 88.000,00;
Custo de Estoque: R\$ 22.350,00
10. Você foi contratado para ser o Contador de uma Empresa FUSIONADA. Recebeu a documentação das empresas FUNDIDAS, conferiu e viu que já foram contabilizadas. Agora, contabilize a operação de Fusão da Empresa Nova Ltda¹⁰³:
 - a. Empresa "A", fundida: AC¹⁰⁴ = 50.000,00; ANC = 150.000,00; PC = 70.000,00; PL = 130.000,00.
 - b. Empresa "B", fundida: AC = 20.000,00; ANC = 30.000,00; PC = 45.000,00; CS = 20.000,00; PA = 15.000,00.

-X-X-X-X-X-X-X-X-X-

Anexo 10 – IPI¹⁰⁵ – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Suas disposições estão regulamentadas pelo Decreto 4.544 de 2002 ([RIPI/2002](#)).

O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado).

PRODUTO INDUSTRIALIZADO - CONCEITO

Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida no RIPI¹⁰⁶ como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

INDUSTRIALIZAÇÃO

Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como:

I – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Não se considera industrialização:

I – o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor;

¹⁰² NOTÍCIA:

Carga tributária no Brasil chega a 38,45% do PIB no primeiro trimestre

SÃO PAULO - A carga tributária no Brasil, que é a relação entre arrecadação e o PIB (Produto Interno Bruto), chegou a 38,45% no primeiro trimestre do ano de 2009, resultado de uma arrecadação de tributos federais, estaduais e municipais na ordem de R\$ 263,22 bilhões, de acordo com dados do IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário).

Em 19/06/2012, o **Impostômetro** atingiu a cifra de R\$ 700.000.000.000,00 (setecentos bilhões de reais) em impostos arrecadados pelo Brasil. Esse fato ocorreu em 2012, NOVE DIAS antes do que ocorreu em 2011. Isto significa que o País, além de arrecadar mais impostos, ainda arrecada cada vez mais, **mais cedo. Impostômetro em 30/07/2017 (09h00): R\$ 1.250.874.297.582,77.**

¹⁰³ Lançar tudo, inclusive a conta transitória.

¹⁰⁴ **AC** = Ativo Circulante; **ANC** = Ativo Não Circulante; **PC** = Passivo Circulante; **CS** = Capital Social; **PA** = Prejuízos Acumulados; **PL** = Patrimônio Líquido.

¹⁰⁵ Texto extraído do site: <http://www.portaltributario.com.br/tributos/ipi.html>.

¹⁰⁶ Regulamento do IPI.



b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a corporações, empresas e outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;

II – o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor;

III – a confecção ou preparo de produto de artesanato.

IV – confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

V – o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

VI – a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos oficiais e magistrais, mediante receita médica;

VII – a moagem de café torrado, realizada por comerciante varejista como atividade acessória;

VIII – a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes;

c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

Nota: O disposto neste item não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes ou peças utilizados nas operações nele referidas.

IX – a montagem de óculos, mediante receita médica;

X – o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes;

XI – o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem assim o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações;

XII – o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante;

XIII – a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;

XIV – a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.

Também por força do artigo 12 da Lei 11.051/2004, não se considera industrialização a operação de que resultem os produtos relacionados nos códigos 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e na subposição 2401.20 da TIPI, quando exercida por produtor rural pessoa física.

ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL – CONCEITO

Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações consideradas industrialização, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I – os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos;

II – os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III – as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso anterior;

IV – os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos;

V – os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda;

VI – os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas posições 7101 a 7116 da TIPI;

VII – os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas posições 2204, 2205, 2206 e 2208 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos (Lei nº 9.493, de 1997, art. 3º):

a) industriais que utilizarem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas;

b) atacadistas e cooperativas de produtores;

c) engarrafadores dos mesmos produtos.

Os estabelecimentos industriais quando derem saída a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações.

IMUNIDADE

São imunes da incidência do IPI:

I – os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão;

II – os produtos industrializados destinados ao exterior;

III – o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

IV – a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Se a imunidade estiver condicionada à destinação do produto, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a imunidade não existisse.

Cessará a imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos quando este for consumido ou utilizado em finalidade diversa da prevista, ou encontrado em poder de pessoa que não seja fabricante, importador, ou seus estabelecimentos distribuidores, bem assim que não sejam empresas jornalísticas ou editoras.

CONTRIBUÍNTES

São obrigados ao pagamento do IPI como contribuinte:

I – o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

II – o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;



III – o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

IV – os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade.

É ainda responsável, por substituição, o industrial ou equiparado a industrial, mediante requerimento, em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

FATO GERADOR

Fato gerador do IPI é:

1 – o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

2 – a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Considera-se ocorrido o fato gerador:

I – na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes;

II – na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento;

III – na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros;

IV – na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda;

V – na saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial;

VI – no quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte;

VII – no momento em que ficar concluída a operação industrial, quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial;

VIII – no início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras;

IX – na aquisição ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão desta, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por este adquiridos;

X – na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial, quando da ocorrência de qualquer das hipóteses enumeradas no RIPI..

XI – no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial;

XII – na saída simbólica de álcool das usinas produtoras para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial.

XIII – na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria no recinto alfandegado, antes de aplicada a pena de perdimento, quando as mercadorias importadas forem consideradas abandonadas pelo decurso do referido prazo.

Na hipótese de venda, exposição à venda, ou consumo no Território Nacional, de produtos destinados ao exterior, ou na hipótese de descumprimento das condições estabelecidas para a isenção ou a suspensão do imposto, considerar-se-á ocorrido o fato gerador na data da saída dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

IPI – PERÍODOS DE APURAÇÃO

A PARTIR DE 01.06.2008

APURAÇÃO MENSAL - O período de apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, incidente na saída dos produtos dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial, passa a ser **mensal**.

APURAÇÃO DECENDIAL - Os produtos classificados no **capítulo 22 e no código 2402.20.00**, da Tabela de Incidência do IPI - TIPI aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, em relação aos quais o período de apuração é **decendial**.

O disposto acima não se aplica ao IPI incidente no desembaraço aduaneiro dos produtos importados.

Base: artigo 7º da [MP 428/2008](#), que altera o Art. 1º da Lei 8.850/1994.

DE 01.01.2004 ATÉ 31.05.2008

O período de apuração do IPI, incidente nas saídas dos produtos dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial, passa a ser:

I - de 1º de janeiro de 2004 a 30 de setembro de 2004: quinzenal; e

II - a partir de 1º de outubro de 2004: mensal.

O disposto não se aplica aos produtos classificados no capítulo 22, nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 e no código 2402.20.00, da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, em relação aos quais o período de apuração é decendial.

Base: artigo 9 da [Lei 11.033/2004](#).

ATÉ 31.12.2003

Até 31.12.2003, o período de apuração do imposto incidente nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial era decendial.

Para as microempresas e as empresas de pequeno porte, conforme definidas no art. 2º da [Lei 9.841/1999](#), o período de apuração passa a ser mensal, correspondendo às saídas dos produtos dos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, verificadas no mês-calendário.

PRAZO DE RECOLHIMENTO

A PARTIR DE 01.06.2008

REGRA - No caso dos demais produtos: até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

EXCEÇÃO À REGRA - No caso dos produtos classificados no **capítulo 22 e no código 2402.20.00**, da Tabela de Incidência do IPI (TIPI): até o terceiro dia útil do decêndio subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores.

Base: artigo 8º da [MP 428/2008](#), que altera o art. 52 da Lei no 8.383/1991.

DE 01.11.2004 ATÉ 31.05.2008

Produto	Código de Receita	Período de Apuração	Prazo para Pagamento
---------	-------------------	---------------------	----------------------



Bebidas do capítulo 22 da Tipi.	0668	Decendial	Até o terceiro dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.
Cigarros do código 2402.20.00 da Tipi.	1020	Decendial	Até o terceiro dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.
Cigarros do código 2402.90.00 da Tipi.	5110	Mensal	Até o último dia útil da quinzena subseqüente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.
Veículos das posições 87.03 e 87.06 da Tipi.	0676	Decendial	Até o último dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.
Produtos das posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.04, 87.05 e 87.11 da Tipi.	1097	Decendial	Até o último dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.
Todos os produtos, com exceção de bebidas (Capítulo 22), cigarros (códigos 2402.20.00 e 2402.90.00) e os das posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da Tipi.	5123	Mensal	Até o último dia útil da quinzena subseqüente ao mês de ocorrência dos fatos geradores

As disposições relativas ao período de apuração e ao prazo para pagamento do IPI, contidas no quadro acima, não se aplicam às microempresas e às empresas de pequeno porte, conforme definidas no art. 2º da [Lei 9.841/1999](#). Tais pessoas jurídicas recolherão o IPI da seguinte forma:

I – o período de apuração será mensal;

II – o pagamento deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.

Base: [ADE Corat 96/2004](#).

DE 01.10.2004 ATÉ 31.10.2004

Produto	Código de Receita	Período de Apuração	Prazo para Pagamento
Bebidas do capítulo 22 da Tipi.	0668	Decendial	Até o terceiro dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.
Cigarros do código 2402.20.00 da Tipi.	1020	Decendial	Até o terceiro dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.
Cigarros do código 2402.90.00 da Tipi.	1020	Mensal	Até o último dia útil da quinzena subseqüente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.
Veículos das posições 87.03 e 87.06 da Tipi.	0676	Decendial	Até o último dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.
Produtos das posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.04, 87.05 e 87.11 da Tipi.	1097	Decendial	Até o último dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.
Todos os produtos, com exceção de bebidas (Capítulo 22), cigarros (códigos 2402.20.00 e 2402.90.00) e os das posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da Tipi.	1097	Mensal	Até o último dia útil da quinzena subseqüente ao mês de ocorrência dos fatos geradores

As disposições relativas ao período de apuração e ao prazo para pagamento do IPI, contidas no quadro acima, não se aplicam às microempresas e às empresas de pequeno porte, conforme definidas no art. 2º da [Lei 9.841/1999](#). Tais pessoas jurídicas recolherão o IPI da seguinte forma:

I – o período de apuração será mensal;

II – o pagamento deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.

Base: [Ato Declaratório Executivo Corat nº 84, de 29 de setembro de 2004](#).

DE 01.01.2004 A 30.09.2004

Produto	Código de Receita	Período de Apuração	Prazo para Pagamento
Bebidas (capítulo 22 da TIPI)	0668	Decendial	Até o terceiro dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores
Cigarros do código 2402.20.00 da TIPI	1020	Decendial	Até o terceiro dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores
Cigarros do código 2402.90.00 da TIPI	1020	Quinzenal	Até o último dia útil do decêndio subseqüente à quinzena de ocorrência dos fatos geradores
Veículos das posições 87.03 e 87.06 da TIPI	0676	Decendial	Até o último dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores
Produtos das posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.04, 87.05 e 87.11 da TIPI	1097	Decendial	Até o último dia útil do decêndio subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores
Todos os produtos, com exceção de bebidas (Capítulo 22), cigarros (códigos 2402.20.00 e 2402.90.00) e os das posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI	1097	Quinzenal	Até o último dia útil do decêndio subseqüente à quinzena de ocorrência dos fatos geradores



Base: [ADE CORAT 83/2003](#).

ATÉ 31.12.2003

Para os fatos geradores até 31.12.2003, o IPI era recolhido:

- até o terceiro dia útil do decêndio subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, nos casos dos produtos classificados no Capítulo 22 e no código 2402.20.00 da TIPI;
- até o último dia útil do decêndio subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, no caso dos demais produtos;
- até o último dia útil do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores para as microempresas e as empresas de pequeno porte, não optantes pelo SIMPLES mas enquadráveis nesta categoria conforme definição no art. 2º da [Lei 9.841/1999](#).

DEMAIS PRAZOS DE RECOLHIMENTO

Para as seguintes operações, o prazo de recolhimento do IPI será:

- no ato do pedido de autorização da venda de produtos trazidos do exterior a título de bagagem, despachados com isenção do imposto ou com pagamento de tributos nas condições previstas na legislação aduaneira;
- antes da saída do produto da repartição que processar o despacho, nos casos de importação;
- nos prazos previstos para o recolhimento pelo contribuinte substituído, no caso dos responsáveis como contribuinte substituto.

REGULAMENTO DO IPI

Para obter o Regulamento do IPI - Atualizado e Anotado, visite o site da Receita Federal¹⁰⁷.

Anexo 11 – ICMS¹⁰⁸ - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Sua regulamentação constitucional está prevista na [Lei Complementar 87/1996](#) (a chamada "Lei Kandir"), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

INCIDÊNCIAS

O imposto incide sobre:

- I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
- VI – a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;
- VII – o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- VIII – a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

NÃO INCIDÊNCIAS

O imposto não incide sobre:

- I – operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
- II – operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
- IV – operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- V – operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
- VI – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
- VII – operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
- VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
- IX – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

¹⁰⁷ <http://www.receita.fazenda.gov.br>

¹⁰⁸ Texto extraído do site: <http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html>.



Equipara-se às operações de que trata o item II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

- a) empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;
- b) armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

CONTRIBUINTE

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

- I – importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;
- II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;
- IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido, que não se realizar.

DIREITO DE CRÉDITO POR FATO GERADOR PRESUMIDO QUE NÃO SE REALIZAR

Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo (parágrafo 1 do art. 10 da Lei Complementar 87/96).

Sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

LOCAL DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO

O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

- I – tratando-se de mercadoria ou bem:
 - a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
 - b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
 - c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
 - d) importado do exterior, a do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
 - e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
 - f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida;
 - g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
 - h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
 - i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;
- II – tratando-se de prestação de serviço de transporte:
 - a) onde tenha início a prestação;
 - b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
 - c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;
- III – tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:
 - a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;
 - b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;
 - c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;
 - d) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;
 - d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos.
- IV – tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;



VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto da competência estadual, como definido na lei complementar aplicável,

IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO

O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento.

Exemplo:

Total do ICMS devido pelo sujeito passivo: R\$ 50.000,00

Valor do imposto anteriormente cobrado, decorrentes de entradas de mercadorias R\$ 10.000,00.

Valor do ICMS a pagar: R\$ 50.000,00 – R\$ 10.000,00 = R\$ 40.000,00.

VEDAÇÃO DE CRÉDITO

Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I – para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II – para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

ESTORNO DE CRÉDITO

O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I – for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II – for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III – vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV – vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.

PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO

O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento (parágrafo único do art. 23 da LC 87/96).

LIQUIDAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES

As obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos ou períodos anteriores, se for o caso.

Se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

SALDOS CREDORES ACUMULADOS DO ICMS

A Lei estadual poderá, nos casos de saldos credores acumulados, permitir que:

I – sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II – sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Recomendamos a obra [Manual do ICMS - Teoria e Prática](#), atualizável.

Anexo 12 – PIS - PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

O PIS foi criado pela [Lei Complementar 07/1970](#).

PIS – CONTRIBUÍNTES

São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Federal ([Lei 9.317/96](#)) e, a partir de 01.07.2007, do Simples Nacional ([LC 123/2007](#)).

BASE DE CÁLCULO

A partir de 01.02.1999, com a edição da [Lei 9.718/98](#), a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

ALÍQUOTAS

A alíquota do PIS é de 0,65% ou 1,65% (a partir de 01.12.2002 - na modalidade não cumulativa - Lei 10.637/2002) sobre a receita bruta ou 1% sobre a folha de salários, nos casos de entidades sem fins lucrativos.



Entretanto, para determinadas operações, a alíquota é diferenciada (veja tópicos específicos sobre alíquotas de determinados setores, no [Guia Tributário On Line](#)).

PRAZO DE PAGAMENTO

A partir da competência **janeiro/2007**, o PIS e a COFINS serão recolhidos até o dia 20 do mês seguinte ao da competência (o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador).

ANTECIPA-SE o recolhimento se o dia 20 não houver expediente bancário.

Até a competência dezembro/2006 (vencimento janeiro/2007), o recolhimento do PIS e da COFINS era feito até o último dia útil da primeira quinzena (dia 15 ou o último dia útil anterior, se o dia 15 não for útil) do mês seguinte ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

Para os importadores de cigarros, o recolhimento das contribuições do PIS e COFINS (tanto em relação à contribuição própria quanto da substituição tributária) deverá ser efetivada na data do registro da declaração de importação no SISCOMEX (art. 53 e 54 da [Lei 9.532/97](#)).

PIS NÃO CUMULATIVO A PARTIR DE 01.12.2002

Veja maiores detalhes sobre o [PIS Não Cumulativo](#) no Guia Tributário On Line.

Anexo 13 – COFINS – CONTRIBUIÇÃO P/ FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela [Lei Complementar 70 de 30/12/1991](#).

A contribuição COFINS, atualmente, é regida pela Lei 9.718/98, com as alterações subsequentes.

COFINS - CONTRIBUINTES¹⁰⁹

São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Federal ([Lei 9.317/96](#)) e, a partir de 01.07.2007, do Simples Nacional ([LC 123/2007](#)).

BASE DE CÁLCULO

A partir de 01.02.1999, com a edição da [Lei 9.718/98](#), a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

ALÍQUOTAS

COFINS: a alíquota geral é de 3% (a partir de 01.02.2001) ou 7,6% (a partir de 01.02.2004) na modalidade não cumulativa. Entretanto, para determinadas operações, a alíquota é diferenciada (veja tópicos específicos sobre alíquotas de determinados setores, no [Guia Tributário On Line](#)).

PRAZO DE PAGAMENTO

A partir da competência **janeiro/2007**, o PIS e COFINS serão recolhidos até o dia 20 do mês seguinte ao da competência (o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador) - novo prazo fixado pelos artigos 7º e 11 da [MP 351/2007](#).

ANTECIPA-SE o recolhimento se o dia 20 não houver expediente bancário. Como exemplo, os tributos da competência janeiro/2007 vencerão no dia 16.02.2007, pois nos dias 19 e 20 de fevereiro não haverá expediente bancário (carnaval).

Até a competência dezembro/2006 (vencimento janeiro/2007), o recolhimento do PIS e da COFINS era feito até o último dia útil da primeira quinzena (dia 15 ou o último dia útil anterior, se o dia 15 não for útil) do mês seguinte ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

Para os importadores de cigarros, o recolhimento das contribuições do PIS e COFINS (tanto em relação à contribuição própria quanto da substituição tributária) deverá ser efetivada na data do registro da declaração de importação no SISCOMEX (art. 53 e 54 da [Lei 9.532/97](#)).

PESSOA JURÍDICA COM FILIAIS – APURAÇÃO E PAGAMENTO CENTRALIZADO

Nas pessoas jurídicas que tenham filiais, a apuração e o pagamento das contribuições serão efetuados, obrigatoriamente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz.

COFINS NÃO CUMULATIVA A PARTIR DE 01.02.2004

Veja maiores detalhes sobre a [Cofins Não Cumulativa](#).

Anexo 14 – IRPJ¹¹⁰ – FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

As Pessoas Jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas:

- a) - **Simples.**
- b) - **Lucro Presumido.**
- c) - **Lucro Real.**
- d) - **Lucro Arbitrado.**

¹⁰⁹ Texto extraído do site: <http://www.portaltributario.com.br/tributos/cofins.html>.

¹¹⁰ Texto extraído do site: <http://www.portaltributario.com.br/tributos/irpj.html>



Anexo 15 - IRPJ - Lucro Presumido – Aspectos Gerais

O QUE É O LUCRO PRESUMIDO ?

É a forma de tributação simplificada do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL). A sistemática de tributação pelo Lucro Presumido é regulamentada pelos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda ([Decreto 3.000/99](#)).

PESSOAS JURÍDICAS AUTORIZADAS A OPTAR A PARTIR DE 2.003¹¹¹

A partir de 01.01.2003, a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Este aumento de limite é válido para opção do lucro presumido a partir de 01.01.2003. Portanto, a base da receita a ser considerada para fins de enquadramento pode ser a de 2.002. Observe-se que o primeiro requisito é não estar obrigada ao regime de tributação pelo lucro real. Assim, por exemplo as empresas de *factoring* e as que usufruam de benefícios fiscais, não poderão optar pelo lucro presumido. Acesse o tópico [Lucro Real – Aspectos Gerais](#) para obter a relação das empresas obrigadas ao lucro real. Base: artigo 46 da [Lei 10.637/2002](#).

LIMITES ATÉ 31.12.2002

Até 31.12.2002, as pessoas jurídicas não obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real, cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 24.000.000,00, poderiam optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido ([Lei 8.981/95](#), art. 44, [Lei 9.065/95](#), art. 1º, e [Lei 9.249/95](#), art. 29, [Lei 9.718/98](#), art. 13). O limite previsto será proporcional ao número de meses do ano-calendário, no caso de início de atividade ([Lei 8.981/1995](#), art. 44, § 1º).

Imposto de Renda – IRPJ – BASE DE CÁLCULO

Para calcular a BASE DE CÁLCULO, isto é o LUCRO PRESUMIDO, aplicam-se as seguintes alíquotas:

- 1,6%** (um inteiro e seis décimos por cento) para empresas que operam com combustíveis;
- 8,0%** (oito por cento) para as empresas em geral (comércio e indústria, transportes de carga, serviços hospitalares);
- 16,0%** (dezesseis por cento) para empresas de transportes (exceto cargas) e serviços para as microempresas; e
- 32,0%** (trinta e dois por cento) para empresas prestadoras de serviços não incluídos acima.

Sobre essa base de cálculo encontrada, aplica-se a alíquota do imposto, que é de **15% (quinze por cento)**. Se o valor encontrado for maior do que R\$ 20.000,00 (vinte mil reais por mês), ou R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil) no ano, haverá um adicional de 10% (dez por cento) de Imposto de Renda sobre o excedente a este valor.

Anexo 16 - IRPJ - LUCRO REAL - Aspectos Gerais

São contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ):

- I – as pessoas jurídicas;
- II – as empresas individuais.

As disposições tributárias do IR aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não. As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo ([Lei 9.430/1996](#), art. 60). As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (Constituição Federal, art. 173 § 1º).

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração. Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

PERÍODO DE APURAÇÃO

O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. No caso da apuração com base no lucro real, o contribuinte ainda tem a opção de apurar anualmente o imposto devido, devendo, entretanto, recolher mensalmente o imposto por estimativa. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento. Lucro Real - Aspectos Gerais Página 1 de 5 http://www.portaltributario.com.br/guia/clientes/lucro_real.html 02/04/2009

Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

ALÍQUOTAS E ADICIONAL

A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto de renda à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, apurado de conformidade com o Regulamento. O disposto neste item aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural. No caso da CSLL a alíquota aplicável é de 9% (nove por cento) para todas as pessoas jurídicas, com exceção às instituições financeiras, pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização que **a partir de 01.05.2008** devem aplicar sobre as bases de cálculo a alíquota de 15% (quinze por cento), conforme previsto no Art. 17 da [Medida Provisória 413/2008](#).

ADICIONAL

¹¹¹ Ver alterações já indicadas no texto da apostila.



A parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional do imposto de renda à alíquota de 10% (dez por cento). O adicional aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação. O disposto neste item aplica-se, igualmente, à pessoa jurídica que explore atividade rural. O adicional de que trata este item será pago juntamente com o imposto de renda apurado pela aplicação da alíquota geral de 15%.

Anexo 17 – CSSL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO¹¹²

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) foi instituída pela [Lei nº 7.689/1988](#).

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (Lei nº 8.981, de 1995, art. 57).

Desta forma, além do IRPJ, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado deverá recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Presumido (CSLL), também pela forma escolhida.

Não é possível, por exemplo, a empresa optar por recolher o IRPJ pelo Lucro Real e a CSLL pelo Lucro Presumido.

Escolhida a opção, deverá proceder à tributação, tanto do IRPJ quanto da CSLL, pela forma escolhida.

BASE DE CÁLCULO DA CSLL - A PARTIR DE 01.09.2003

LUCRO PRESUMIDO

A partir de 01.09.2003, por força do art. 22 da [Lei 10.684/2003](#), a base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido corresponderá a:

12% (doze por cento) da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;

32% (trinta e dois por cento) para:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

BASE DE CÁLCULO - ATÉ 31.08.2003

A base de cálculo corresponderá a 12% (doze por cento) da receita bruta da venda de bens e serviços.

ESTIMATIVA MENSAL

As empresas que recolhem a CSLL por estimativa mensal, a partir de 01.09.2003, deverão considerar a nova base de cálculo da CSLL de 32% para as seguintes atividades:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) 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).

LUCRO REAL

A base de cálculo para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real é o lucro contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.

DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

Da receita bruta poderão ser deduzidas as vendas canceladas, os descontos incondicionalmente concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário (IPI e ICMS Substituição Tributária).

A partir da publicação da IN 104/98 (26.08.1998), a receita bruta poderá ser considerada pelo regime de caixa.

ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO

Deverão, ainda, ser somadas à base de cálculo da CSLL no Lucro Presumido:

1. os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive:
 - a) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;
 - b) os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;
 - c) os ganhos auferidos em operações de cobertura ("hedge") realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;
 - d) a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à percepção da mesma;
 - e) os juros relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;
 - f) as variações monetárias ativas;

Nota: A partir de 01.01.2000, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeitos da base de cálculo, entre uma das seguintes opções:

1. no momento da liquidação da operação correspondente ("regime de caixa"); ou
 2. pelo regime de competência, aplicando-se a opção escolhida para todo o ano-calendário.
- g) juros remuneratórios do capital próprio pagos ou creditados por sociedade da qual a empresa seja sócia ou acionista.
2. Os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável.
 3. O resultado do cálculo do preço de transferência, decorrentes de operações externas de exportação ou mútuo com empresas vinculadas ou domiciliadas em países com tributação favorecida. Nesta hipótese, será somada 12% da diferença da receita de exportações e o valor integral da receita com mútuo apurados segundo as regras do IRPJ.

ALÍQUOTAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

¹¹² Texto extraído do site: <http://www.portaltributario.com.br/tributos/csl.html>.



8% (oito por cento) até 30.04.1999.

A partir de 01.05.1999, a alíquota foi majorada para 12% (doze por cento) e a partir de 01.02.2000 a alíquota é de 9% (nove por cento).

RECEITA BRUTA - REGIME DE COMPETÊNCIA OU REGIME DE CAIXA VINCULADO A OPÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO IRPJ

Se, em decorrência da Instrução Normativa 104/98, a empresa apurar o IRPJ no Lucro Presumido segundo o regime de caixa sobre a receita bruta, deverá proceder ao cálculo da tributação pela CSLL também pelo regime de caixa.

No caso de ter optado pelo tributação do IRPJ pelo regime de competência, fará a apuração da CSLL segundo este regime.

Ou seja, a escolha entre regime de caixa e regime de competência, no IRPJ, vincula a forma de apuração da CSLL.

Recomendamos a obra [Manual da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL](#)

Anexo 18 – ISSQN - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA¹¹³

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à [Lei Complementar 116/2003](#), ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

O ISS até 31.07.2003 foi regido pelo DL 406/1968 e alterações posteriores. A partir de 01.08.2003, o ISS é regido pela [Lei Complementar 116/2003](#).

CONTRIBUINTE

Contribuinte é o prestador do serviço.

LOCAL DOS SERVIÇOS

O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos itens I a XXII do art. 3 da Lei Complementar 116/2003.

Anteriormente a edição da [LC 116/2003](#), o STJ manifestou entendimento jurisprudencial que o local de recolhimento do ISS é onde são prestados os serviços. Leia a jurisprudência do [Acórdão STJ 252.114-PR](#).

ALÍQUOTA MÍNIMA

A Emenda Constitucional 37/2002, em seu artigo 3, incluiu o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando a alíquota mínima do ISS em 2% (dois por cento), a partir da data da publicação da Emenda (13.06.2002).

A alíquota mínima poderá ser reduzida para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

ALÍQUOTA MÁXIMA

A alíquota máxima de incidência do ISS foi fixada em 5% pelo art. 8, II, da [Lei Complementar 116/2003](#).

ISS NA EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

O ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País.

Nota: são tributáveis os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

LISTA DE SERVIÇOS SUJEITOS AO ISS (relação anexa à [Lei Complementar 116/2003](#))

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 – Programação.
 - 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
 - 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
 - 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
 - 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
- 2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
 - 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
 - 3.01 – (VETADO)
 - 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
 - 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
 - 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
 - 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.
- 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
 - 4.01 – Medicina e biomedicina.
 - 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
 - 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
 - 4.04 – Instrumentação cirúrgica.
 - 4.05 – Acupuntura.
 - 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
 - 4.07 – Serviços farmacêuticos.
 - 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
 - 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.

¹¹³ Texto extraído do site: <http://www.portaltributario.com.br/tributos/iss.html>.



- 4.10 – Nutrição.
4.11 – Obstetrícia.
4.12 – Odontologia.
4.13 – Ortopedia.
4.14 – Próteses sob encomenda.
4.15 – Psicanálise.
4.16 – Psicologia.
4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.
4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.
4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.
- 5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.
5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.
5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, pronto-socorros e congêneres, na área veterinária.
5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.
5.04 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.
5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.
5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.
5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.
- 6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.
6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.
6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.
6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.
6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.
- 7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.
7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.
7.04 – Demolição.
7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.
7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.
7.08 – Calafetagem.
7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.
7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.
7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.
7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.
7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.
7.14 – (VETADO)
7.15 – (VETADO)
7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.
7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.
7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.
7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.
7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.
7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.
7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.
- 8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.
8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.
8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.
- 9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.
9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, **apart-service** condominiais, **flat**, apart-hotéis, hotéis residência, **residence-service**, **suite service**, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).
9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.
9.03 – Guias de turismo.
- 10 – Serviços de intermediação e congêneres.
10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.
10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.
10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.
10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).



- 10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.
- 10.06 – Agenciamento marítimo.
- 10.07 – Agenciamento de notícias.
- 10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.
- 10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.
- 10.10 – Distribuição de bens de terceiros.
- 11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.
- 11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.
- 11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.
- 11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.
- 11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.
- 12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.
- 12.01 – Espetáculos teatrais.
- 12.02 – Exibições cinematográficas.
- 12.03 – Espetáculos circenses.
- 12.04 – Programas de auditório.
- 12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.
- 12.06 – Boates, **taxi-dancing** e congêneres.
- 12.07 – **Shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.
- 12.10 – Corridas e competições de animais.
- 12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.
- 12.12 – Execução de música.
- 12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, **shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.
- 12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.
- 12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, **shows**, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.
- 12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.
- 13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.
- 13.01 – (VETADO)
- 13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive gravação, dublagem, mixagem e congêneres.
- 13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, gravação e congêneres.
- 13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.
- 13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia, fotolitografia.
- 14 – Serviços relativos a bens de terceiros.
- 14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
- 14.02 – Assistência técnica.
- 14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
- 14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.
- 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.
- 14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.
- 14.07 – Colocação de molduras e congêneres.
- 14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.
- 14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.
- 14.10 – Tinturaria e lavanderia.
- 14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.
- 14.12 – Funilaria e lanternagem.
- 14.13 – Carpintaria e serralheria.
- 15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.
- 15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.
- 15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.
- 15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.
- 15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.
- 15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.
- 15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.
- 15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.
- 15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.
- 15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).
- 15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.
- 15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.
- 15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.



- 15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.
- 15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.
- 15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.
- 15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.
- 15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.
- 15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.
- 16 – Serviços de transporte de natureza municipal.
- 16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.
- 17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.
- 17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.
- 17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.
- 17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.
- 17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.
- 17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.
- 17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.
- 17.07 – (VETADO)
- 17.08 – Franquia (**franchising**).
- 17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.
- 17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).
- 17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.
- 17.13 – Leilão e congêneres.
- 17.14 – Advocacia.
- 17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.
- 17.16 – Auditoria.
- 17.17 – Análise de Organização e Métodos.
- 17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.
- 17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.
- 17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.
- 17.21 – Estatística.
- 17.22 – Cobrança em geral.
- 17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (**factoring**).
- 17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.
- 18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.
- 18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.
- 19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.
- 19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.
- 20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.
- 20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.
- 20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.
- 20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.
- 21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.
- 21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.
- 22 – Serviços de exploração de rodovia.
- 22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.
- 23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.
- 23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.
- 24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.
- 24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.
- 25 - Serviços funerários.
- 25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembarço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.
- 25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.
- 25.03 – Planos ou convênio funerários.



25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

31.01 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 – Serviços de desenhos técnicos.

33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

33.01 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

35.01 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

36 – Serviços de meteorologia.

36.01 – Serviços de meteorologia.

37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

37.01 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

38 – Serviços de museologia.

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

39.01 – Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 – Obras de arte sob encomenda.

Anexo 19 – Simples Nacional – LC 123/06



Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(Republicação em atendimento ao disposto no [art. 5º da Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011](#).)

[Mensagem de veto](#)

[Texto anterior a republicação](#)

[Vigência](#)

Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

CAPÍTULO I - DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 1º Cabe ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) apreciar a necessidade de revisão, a partir de 1º de janeiro de 2015, dos valores expressos em moeda nesta Lei Complementar.

§ 2º (VETADO)

§ 3º Ressalvado o disposto no Capítulo IV, toda nova obrigação que atinja as microempresas e empresas de pequeno porte deverá apresentar, no instrumento que a instituiu, especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para cumprimento. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)



§ 4º Na especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido de que trata o § 3º, deverá constar prazo máximo, quando forem necessários procedimentos adicionais, para que os órgãos fiscalizadores cumpram as medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das demandas realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de cumprir a nova obrigação. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 5º Caso o órgão fiscalizador descumpra os prazos estabelecidos na especificação do tratamento diferenciado e favorecido, conforme o disposto no § 4º, a nova obrigação será inexigível até que seja realizada visita para fiscalização orientadora e seja reiniciado o prazo para regularização. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 6º A ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, de acordo com os §§ 3º e 4º, tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 7º A inobservância do disposto nos §§ 3º a 6º resultará em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Art. 2º O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o art. 1º desta Lei Complementar será gerido pelas instâncias a seguir especificadas:

I - Comitê Gestor do Simples Nacional, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 4 (quatro) representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários; e

II - Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com a participação dos órgãos federais competentes e das entidades vinculadas ao setor, para tratar dos demais aspectos, ressalvado o disposto no inciso III do caput deste artigo;

III - Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios - CGSIM, vinculado à Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, composto por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal, dos Municípios e demais órgãos de apoio e de registro empresarial, na forma definida pelo Poder Executivo, para tratar do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas. (Redação pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 1º Os Comitês de que tratam os incisos I e III do **caput** deste artigo serão presididos e coordenados por representantes da União.

§ 2º Os representantes dos Estados e do Distrito Federal nos Comitês referidos nos incisos I e III do **caput** deste artigo serão indicados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ e os dos Municípios serão indicados, um pela entidade representativa das Secretarias de Finanças das Capitais e outro pelas entidades de representação nacional dos Municípios brasileiros.

§ 3º As entidades de representação referidas no inciso III do **caput** e no § 2º deste artigo serão aquelas regularmente constituídas há pelo menos 1 (um) ano antes da publicação desta Lei Complementar.

§ 4º Os Comitês de que tratam os incisos I e III do **caput** deste artigo elaborarão seus regimentos internos mediante resolução.

§ 5º O Fórum referido no inciso II do caput deste artigo tem por finalidade orientar e assessorar a formulação e coordenação da política nacional de desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte, bem como acompanhar e avaliar a sua implantação, sendo presidido e coordenado pela Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República. (Redação dada pela Lei nº 12.792, de 2013)

§ 6º Ao Comitê de que trata o inciso I do **caput** deste artigo compete regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, observadas as demais disposições desta Lei Complementar.

§ 7º Ao Comitê de que trata o inciso III do **caput** deste artigo compete, na forma da lei, regulamentar a inscrição, cadastro, abertura, alvará, arquivamento, licenças, permissão, autorização, registros e demais itens relativos à abertura, legalização e funcionamento de empresários e de pessoas jurídicas de qualquer porte, atividade econômica ou composição societária.

§ 8º Os membros dos Comitês de que tratam os incisos I e III do caput deste artigo serão designados, respectivamente, pelos Ministros de Estado da Fazenda e da Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, mediante indicação dos órgãos e entidades vinculados. (Redação pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 9º O CGSN poderá determinar, com relação à microempresa e à empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a forma, a periodicidade e o prazo: (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

I - de entrega à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB de uma única declaração com dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores da contribuição para a Seguridade Social devida sobre a remuneração do trabalho, inclusive a descontada dos trabalhadores a serviço da empresa, do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e outras informações de interesse do Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e do Conselho Curador do FGTS, observado o disposto no § 7º deste artigo; e (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

II - do recolhimento das contribuições descritas no inciso I e do FGTS. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 10. O recolhimento de que trata o inciso II do § 9º deste artigo poderá se dar de forma unificada relativamente aos tributos apurados na forma do Simples Nacional. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 11. A entrega da declaração de que trata o inciso I do § 9º substituirá, na forma regulamentada pelo CGSN, a obrigatoriedade de entrega de todas as informações, formulários e declarações a que estão sujeitas as demais empresas ou equiparados que contratam trabalhadores, inclusive relativamente ao recolhimento do FGTS, à Relação Anual de Informações Sociais e ao Cadastro Geral de Empregados e Desempregados. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 12. Na hipótese de recolhimento do FGTS na forma do inciso II do § 9º deste artigo, deve-se assegurar a transferência dos recursos e dos elementos identificadores do recolhimento ao gestor desse fundo para crédito na conta vinculada do trabalhador. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 13. O documento de que trata o inciso I do § 9º tem caráter declaratório, constituindo instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos, contribuições e dos débitos fundiários que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nele prestadas. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

CAPÍTULO II - DA DEFINIÇÃO DE MICROEMPRESA E DE EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o [art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 \(Código Civil\)](#), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no **caput** deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o **caput** deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

§ 3º O enquadramento do empresário ou da sociedade simples ou empresária como microempresa ou empresa de pequeno porte bem como o seu desenquadramento não implicarão alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados.

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

...
...

CAPÍTULO III - DA INSCRIÇÃO E DA BAIXA



Art. 4º ...

CAPÍTULO IV - DOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES

Seção I - Da Instituição e Abrangência

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
 - II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
 - III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
 - IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
 - V - Contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
 - VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o [art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
 - VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
 - VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.
- § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:
- I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;
 - II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;
 - III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;
 - IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;
 - V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
 - VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
 - VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;
 - VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
 - IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;
 - X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;
 - XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;
 - XII - Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços;
 - XIII - ICMS devido:
- a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
 - b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
 - c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;
 - d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;
 - e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria descoberta de documento fiscal;
 - f) na operação ou prestação descoberta de documento fiscal;
 - g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:
- 1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;
 - 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;
 - h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;
- XIV - ISS devido:
- a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;
 - b) na importação de serviços;
- XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.
- ...

Seção II - Das Vedações ao Ingresso no Simples Nacional

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

- I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (**asset management**), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
 - II - que tenha sócio domiciliado no exterior;
 - III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
 - IV - (REVOGADO)
 - V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
 - VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
 - VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
 - VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
 - IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;
 - X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:
- a) cigarros, cigarilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
- 1 - bebidas a seguir descritas:
- 1 - alcoólicas;
 - 2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;
 - 3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;
 - 4 - cervejas sem álcool;
- XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;
 - XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
 - XIII - que realize atividade de consultoria;
 - XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;
 - XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS;
 - XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.
- ...
- ...

Seção III - Das Alíquotas e Base de Cálculo

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

...

Seção IV - Do Recolhimento dos Tributos Devidos

Art. 21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:

- I - por meio de documento único de arrecadação, instituído pelo Comitê Gestor;



II – (REVOGADO)

III - enquanto não regulamentado pelo Comitê Gestor, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente àquele a que se referir;

IV - em banco integrante da rede arrecadadora do Simples Nacional, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor.

...

Seção V - Do Repasse do Produto da Arrecadação

Art. 22. O Comitê Gestor definirá o sistema de repasses do total arrecadado, inclusive encargos legais, para o:

I - Município ou Distrito Federal, do valor correspondente ao ISS;

II - Estado ou Distrito Federal, do valor correspondente ao ICMS;

III - Instituto Nacional do Seguro Social, do valor correspondente à Contribuição para manutenção da Seguridade Social.

...

Seção VI - Dos Créditos

Art. 23. ...

Seção VII - Das Obrigações Fiscais Acessórias

Art. 25. ...

Seção VIII - Da Exclusão do Simples Nacional

Art. 28. A exclusão do Simples Nacional será feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes.

Parágrafo único. As regras previstas nesta seção e o modo de sua implementação serão regulamentados pelo Comitê Gestor.

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

II - for oferecido embarço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;

III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos [arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), e alterações posteriores;

VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do **caput** do art. 26;

XII - omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.

...

Seção IX - Da Fiscalização

Art. 33. ...

Seção X - Da Omissão de Receita

...

Seção XII - Do Processo Administrativo Fiscal

...

Seção XIII - Do Processo Judicial

Art. 41. Os processos relativos a impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional serão ajuizados em face da União, que será representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto no § 5º deste artigo.

....

CAPÍTULO V - DO ACESSO AOS MERCADOS

Seção única - Das Aquisições Públicas

Art. 42. ...

CAPÍTULO VI - DA SIMPLIFICAÇÃO DAS RELAÇÕES DE TRABALHO

Seção I - Da Segurança e da Medicina do Trabalho

Art. 50. ...

Seção II - Das Obrigações Trabalhistas

Art. 51. As microempresas e as empresas de pequeno porte são dispensadas:

I - da afixação de Quadro de Trabalho em suas dependências;

II - da anotação das férias dos empregados nos respectivos livros ou fichas de registro;

III - de empregar e matricular seus aprendizes nos cursos dos Serviços Nacionais de Aprendizagem;

IV - da posse do livro intitulado "Inspeção do Trabalho"; e

V - de comunicar ao Ministério do Trabalho e Emprego a concessão de férias coletivas.

Art. 52. ...

Seção III - Do Acesso à Justiça do Trabalho

Art. 54. ...

CAPÍTULO VII - DA FISCALIZAÇÃO ORIENTADORA

Art. 55. ...

CAPÍTULO VIII - DO ASSOCIATIVISMO

Seção Única

Da Sociedade de Propósito Específico formada por Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional

Art. 56. As microempresas ou as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão realizar negócios de compra e venda, de bens, para os mercados nacional e internacional, por meio de sociedade de propósito específico, nos termos e condições estabelecidos pelo Poder Executivo Federal.

§ 1º Não poderão integrar a sociedade de que trata o **caput** deste artigo pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.

§ 2º A sociedade de propósito específico de que trata este artigo:

I - terá seus atos arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis; (**JUCEPAR**)

II - terá por finalidade realizar:

a) operações de compras para revenda às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias;

b) operações de venda de bens adquiridos das microempresas e empresas de pequeno porte que sejam suas sócias para pessoas jurídicas que não sejam suas sócias;

III - poderá exercer atividades de promoção dos bens referidos na alínea b do inciso II deste parágrafo;

IV - apurará o imposto de renda das pessoas jurídicas com base no lucro real, devendo manter a escrituração dos livros Diário e Razão;

V - apurará a COFINS e a Contribuição para o PIS/PASEP de modo não-cumulativo;

VI - exportará, exclusivamente, bens a ela destinados pelas microempresas e empresas de pequeno porte que dela façam parte;

VII - será constituída como sociedade limitada;

VIII - deverá, nas revendas às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias, observar preço no mínimo igual ao das aquisições realizadas para revenda; e



IX – deverá, nas revendas de bens adquiridos de microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias, observar preço no mínimo igual ao das aquisições desses bens.
§ 3º A aquisição de bens destinados à exportação pela sociedade de propósito específico não gera direito a créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.
§ 4º A microempresa ou a empresa de pequeno porte não poderá participar simultaneamente de mais de uma sociedade de propósito específico de que trata este artigo.
§ 5º A sociedade de propósito específico de que trata este artigo não poderá:
I – ser filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
II – ser constituída sob a forma de cooperativas, inclusive de consumo;
III – participar do capital de outra pessoa jurídica;
IV – exercer atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
V – ser resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;
VI – exercer a atividade vedada às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.
§ 6º A inobservância do disposto no § 4º deste artigo acarretará a responsabilidade solidária das microempresas ou empresas de pequeno porte sócias da sociedade de propósito específico de que trata este artigo na hipótese em que seus titulares, sócios ou administradores conhecessem ou deversem conhecer tal inobservância.
§ 7º O Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo até 31 de dezembro de 2008.

...

Art. 77. ...

Art. 88. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, ressalvado o regime de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, que entra em vigor em 1º de julho de 2007.

Art. 89. Ficam revogadas, a partir de 1º de julho de 2007, a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999.

Brasília, 14 de dezembro de 2006; 185ª da Independência e 118ª da República.

LUÍZ INÁCIO LULA DA SILVA

Guido Mantega

Luiz Marinho

Luiz Fernando Furlan

Dilma Rousseff

Este texto não substitui o publicado no DOU de 15.12.2006, republicado em 31.1.2009, em 31.1.2012 e em 6.3.2012.

Fonte: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/simples-nacional-anexo1.html>

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%



Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS	IPi
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40 %	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%



Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

TABELA DO SIMPLES NACIONAL

ANEXO V (Vigência a Partir de 01.01.2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços

1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo:

(r) = Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)

Receita Bruta (em 12 meses)

2) Nas hipóteses em que (r) corresponda aos intervalos centesimais da Tabela V-A, onde "<" significa menor que, ">" significa maior que, "<=" significa igual ou menor que e ">=" significa maior ou igual que, as alíquotas do Simples Nacional relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP corresponderão ao seguinte:

TABELA V-A

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	(r)<0,10	0,10=<(r) e (r) < 0,15	0,15=<(r) e (r) < 0,20	0,20=<(r) e (r) < 0,25	0,25=<(r) e (r) < 0,30	0,30=<(r) e (r) < 0,35	0,35=<(r) e (r) < 0,40	(r)>= 0,40
Até 180.000,00	17,50%	15,70%	13,70%	11,82%	10,47%	9,97%	8,80%	8,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,52%	15,75%	13,90%	12,60%	12,33%	10,72%	9,10%	8,48%
De 360.000,01 a 540.000,00	17,55%	15,95%	14,20%	12,90%	12,64%	11,11%	9,58%	9,03%
De 540.000,01 a 720.000,00	17,95%	16,70%	15,00%	13,70%	13,45%	12,00%	10,56%	9,34%
De 720.000,01 a 900.000,00	18,15%	16,95%	15,30%	14,03%	13,53%	12,40%	11,04%	10,06%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	18,45%	17,20%	15,40%	14,10%	13,60%	12,60%	11,60%	10,60%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	18,55%	17,30%	15,50%	14,11%	13,68%	12,68%	11,68%	10,68%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	18,62%	17,32%	15,60%	14,12%	13,69%	12,69%	11,69%	10,69%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	18,72%	17,42%	15,70%	14,13%	13,68%	12,68%	11,68%	10,68%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	18,86%	17,56%	15,80%	14,14%	13,69%	12,69%	11,69%	10,69%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	18,96%	17,66%	15,90%	14,49%	14,45%	13,61%	12,78%	11,87%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	19,06%	17,76%	16,00%	14,67%	14,64%	13,89%	13,15%	12,28%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	19,26%	17,96%	16,20%	14,86%	14,82%	14,17%	13,51%	12,68%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	19,56%	18,30%	16,50%	15,46%	15,18%	14,61%	14,04%	13,26%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	20,70%	19,30%	17,45%	16,24%	16,00%	15,52%	15,03%	14,29%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	21,20%	20,00%	18,20%	16,91%	16,72%	16,32%	15,93%	15,23%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	21,70%	20,50%	18,70%	17,40%	17,13%	16,82%	16,38%	16,17%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,20%	20,90%	19,10%	17,80%	17,55%	17,22%	16,82%	16,51%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,50%	21,30%	19,50%	18,20%	17,97%	17,44%	17,21%	16,94%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,90%	21,80%	20,00%	18,60%	18,40%	17,85%	17,60%	17,18%

3) Somar-se-á a alíquota do Simples Nacional relativa ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP apurada na forma acima a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo IV.

4) A partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP arrecadadas na forma deste Anexo será realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela V-B, onde:



- (I) = pontos percentuais da partilha destinada à CPP;
(J) = pontos percentuais da partilha destinada ao IRPJ, calculados após o resultado do fator (I);
(K) = pontos percentuais da partilha destinada à CSLL, calculados após o resultado dos fatores (I) e (J);
(L) = pontos percentuais da partilha destinada à Cofins, calculados após o resultado dos fatores (I), (J) e (K);
(M) = pontos percentuais da partilha destinada à contribuição para o PIS/Pasep, calculados após os resultados dos fatores (I), (J), (K) e (L);
(I) + (J) + (K) + (L) + (M) = 100
(N) = relação (r) dividida por 0,004, limitando-se o resultado a 100;
(P) = 0,1 dividido pela relação (r), limitando-se o resultado a 1.

TABELA V-B

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	CPP I	IRPJ J	CSLL K	COFINS L	PIS/Pasep M
Até 180.000,00	N x0,9	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 180.000,01 a 360.000,00	N x0,875	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 360.000,01 a 540.000,00	N x0,85	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 540.000,01 a 720.000,00	N x0,825	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 720.000,01 a 900.000,00	N x0,8	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 900.000,01 a 1.080.000,00	N x0,775	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	N x0,75	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	N x0,725	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	N x0,7	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	N x0,675	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	N x0,65	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	N x0,625	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	N x0,6	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	N x0,575	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	N x0,55	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	N x0,525	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	N x0,5	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	N x0,475	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	N x0,45	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	N x0,425	0,75 X(100 - I)X P	0,25 X(100 - I)X P	0,75 X(100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L

TABELA DO SIMPLES NACIONAL

ANEXO V-A (Vigência a Partir de 01.01.2015) conforme [Resolução CGSN 117/2014](#)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP	ISS
Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%



Em 2018, haverá mudanças consideráveis na aplicação das Tabelas do Simples. Veja como vai ficar:

ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(Vigência: **01/01/2018**)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	-

ANEXO II DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

Produção de efeito

(Vigência: **01/01/2018**)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	IPi	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	20,96%	4,54%	23,50%	35,00%	-

ANEXO III DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

Produção de efeito

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00



Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS (*)
1ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	14,05%	3,05%	43,40%	32,00%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50% (*)
6ª Faixa	35,00%	15,00%	16,03%	3,47%	30,50%	–
(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será:						
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 14,92537%	IRPJ (Alíquota efetiva – 5%) x 6,02%	CSLL (Alíquota efetiva – 5%) x 5,26%	Cofins (Alíquota efetiva – 5%) x 19,28%	PIS/Pasep (Alíquota efetiva – 5%) x 4,18%	CPP (Alíquota efetiva – 5%) x 65,26%	ISS Percentual de ISS fixo em 5%

ANEXO IV DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

Produção de efeito

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	9,00%	8.100,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,20%	12.420,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00%	39.780,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,00%	183.780,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	828.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS (*)
1ª Faixa	18,80%	15,20%	17,67%	3,83%	44,50%
2ª Faixa	19,80%	15,20%	20,55%	4,45%	40,00%
3ª Faixa	20,80%	15,20%	19,73%	4,27%	40,00%
4ª Faixa	17,80%	19,20%	18,90%	4,10%	40,00%
5ª Faixa	18,80%	19,20%	18,08%	3,92%	40,00% (*)
6ª Faixa	53,50%	21,50%	20,55%	4,45%	-
(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 12,5%, a repartição será:					
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 12,5%	Alíquota efetiva – 5%) x 31,33%	(Alíquota efetiva – 5%) x 32,00%	(Alíquota efetiva – 5%) x 30,13%	Alíquota efetiva – 5%) x 6,54%	Percentual de ISS fixo em 5%



ANEXO V DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

Produção de efeito

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-I do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	15,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	18,00%	4.500,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	19,50%	9.900,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	20,50%	17.100,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,00%	62.100,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,50%	540.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
1ª Faixa	25,00%	15,00%	14,10%	3,05%	28,85%	14,00%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	14,10%	3,05%	27,85%	17,00%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	14,92%	3,23%	23,85%	19,00%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	15,74%	3,41%	23,85%	21,00%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	14,10%	3,05%	23,85%	23,50%
6ª Faixa	35,00%	15,50%	16,44%	3,56%	29,50%	-

Anexo 20 – Regulamento do art. 56 da Lei n. 123/2006

DECRETO Nº 6.451, DE 12 DE MAIO DE 2008.

Regulamenta o art. 56 da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, que dispõe sobre a constituição do Consórcio Simples por microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 56 da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006,

DECRETA:

CAPÍTULO I

DA CONSTITUIÇÃO E COMPOSIÇÃO

Art. 1º. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES NACIONAL poderão constituir, nos termos do art. 56 da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, consórcio simples, por tempo indeterminado, tendo como objeto a compra e venda de bens e serviços para os mercados nacional e internacional.

§ 1º A microempresa ou empresa de pequeno porte não poderá participar simultaneamente de mais de um consórcio simples.

§ 2º O consórcio simples não poderá ser concomitantemente de venda e de compra, salvo no caso de compra de insumos para industrialização.

CAPÍTULO II

DOS REQUISITOS GERAIS DE FORMAÇÃO DO CONSÓRCIO SIMPLES

Art. 2º O consórcio simples não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade, salvo se assim estabelecido entre as consorciadas.

Art. 3º O contrato de consórcio simples e suas alterações serão arquivados no órgão de registro público competente e deverá conter, no mínimo, cláusulas que estabeleçam:

I - a denominação, a finalidade, o endereço e o foro;



- II - a identificação de cada uma das consorciadas que integrarão o consórcio simples;
- III - a indicação da área de atuação do consórcio simples, inclusive se a atividade se destina a compra ou venda;
- IV - a forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciada;
- V - o direito de qualquer das consorciadas, quando adimplentes com as suas obrigações, de exigir o pleno cumprimento das suas cláusulas;
- VI - a definição das obrigações e responsabilidades de cada consorciada, e das prestações específicas, observadas as disposições da legislação civil;
- VII - as normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;
- VIII - as normas sobre administração do consórcio simples, contabilização e representação das consorciadas e taxa de administração, se houver; e
- IX - a contribuição de cada consorciada para as despesas comuns, se houver.

§ 1º Os atos de formação dos consórcios simples deverão ainda especificar regras de substituição, de ingresso e de saída das microempresas e empresas de pequeno porte consorciadas, inclusive na hipótese de exclusão da consorciada do SIMPLES NACIONAL.

§ 2º No caso de exclusão da consorciada do SIMPLES NACIONAL, proceder-se-á à sua imediata retirada do consórcio simples.

§ 3º A falência ou insolvência civil de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio simples com as demais consorciadas; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato do consórcio simples.

§ 4º À exceção da exclusão da microempresa ou da empresa de pequeno porte do SIMPLES NACIONAL, a exclusão de consorciada só é admissível desde que prevista no contrato do consórcio simples.

CAPÍTULO III

DA CONTABILIDADE

Art. 4º Cada consorciada deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos proporcionalmente à sua participação no consórcio simples, conforme documento arquivado no órgão de registro.

§ 1º O disposto no caput aplica-se para fins do recolhimento dos impostos e contribuições na forma do SIMPLES NACIONAL.

§ 2º O consórcio simples deverá manter registro contábil das operações em Livro Diário próprio, devidamente registrado.

§ 3º O registro contábil das operações no consórcio simples deverá corresponder ao somatório dos valores das parcelas das consorciadas, individualizado proporcionalmente à participação de cada consorciada.

§ 4º Sem prejuízo do disposto nos §§ 2o e 3o, as operações objeto do consórcio simples, relativas à participação das consorciadas, serão registradas pelas consorciadas na forma disciplinada pelo Comitê Gestor, conforme dispõe o art. 27 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

§ 5º Os livros utilizados para registro das operações do consórcio e os documentos que permitam sua perfeita verificação deverão ser mantidos pelo consórcio simples e pelas consorciadas pelo prazo de decadência e prescrição estabelecidos pela legislação tributária.

Art. 5º O faturamento correspondente às operações do consórcio simples será efetuado pelas consorciadas, mediante a emissão de Nota Fiscal ou Fatura próprios, proporcionalmente à participação de cada uma no consórcio simples.

§ 1º Nas hipóteses autorizadas pela legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, a Nota Fiscal ou Fatura de que trata o caput poderá ser emitida pelo consórcio simples, observada a apropriação proporcional de que trata o caput do art. 4o.

§ 2º Na hipótese do § 1o, o consórcio simples remeterá cópia da Nota Fiscal ou Fatura às consorciadas, indicando na mesma as parcelas de receitas correspondentes a cada uma, para efeito de operacionalização do disposto no caput do art. 4o.

§ 3o No histórico dos documentos de que trata este artigo deverá ser incluída informação esclarecendo tratar-se de operações vinculadas ao consórcio simples.

CAPÍTULO IV



DA EXPORTAÇÃO

Art. 6º O consórcio simples de exportação deverá prever em seu contrato a exploração exclusiva de exportação de bens e serviços a ela voltados, em prol exclusivo de suas consorciadas.

CAPÍTULO V

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 7º Aplicam-se ao consórcio simples, quanto à substituição tributária e à retenção na fonte de impostos e contribuições, as normas relativas às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo SIMPLES NACIONAL, proporcionalmente à sua participação no consórcio simples.

Art. 8º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 12 de maio de 2008; 187º da Independência e 120º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA
Guido Mantega





Anexo 21 - Solução do Exercício nº 05 – Primeira Etapa (LUCRO PRESUMIDO)

Correção do Exercício nº. 5 – Pág. 50:

TRIBUTOS	% ÷ 100		Regimes Tributários	COMPONENTES DO PREÇO				% Tribut.
	PRESUMIDO	REAL		PREÇO	Margem	Impostos	C. Contábil	
ICMS	0,1800	0,1800	Lucro Presumido	475,18	112,85	123,21	239,12	0,2593
PIS	0,0065	0,0165	Lucro Real	475,18	112,85	139,99	223,33	0,2925
COFINS	0,0300	0,0760						
IRPJ	0,0120	0,0000						
CSLL	0,0108	0,0000						
COMISSÃO	0,0200	0,0200	Margem Contrib.		0,2375			
Soma	0,2593	0,2925						

Cálculos:

Lucro PRESUMIDO:

$P = \frac{C}{1-v}$	$475,18 = \frac{C}{1 - 0,4968}$	$475,18 = \frac{C}{0,5032}$	$C = 475,18 \times 0,5032$	$C = 239,11$
---------------------	---------------------------------	-----------------------------	----------------------------	--------------

Custos Totais:

Custo Fixo.....: **239,12**
Custo variável.....: **123,21**
Custo Total Unitário.....: **362,32**

Lucro REAL

$P = \frac{C}{1-v}$	$475,18 = \frac{C}{1 - 0,5300}$	$475,18 = \frac{C}{0,4700}$	$C = 475,18 \times 0,4700$	$C = 223,33$
---------------------	---------------------------------	-----------------------------	----------------------------	--------------

Custos Totais:

Custo Fixo.....: **223,33**
Custo variável.....: **138,99**
Custo Total Unitário.....: **362,33**



Cálculo do Ponto de Equilíbrio e Elaboração do Gráfico do Ponto de Equilíbrio Econômico

Com base nos dados abaixo, calcule o Ponto de Equilíbrio e **Elabore o Gráfico**, sabendo que:

1. Capital Social: R\$ 145.000,00;
2. Taxa de Renda Fixa no Banco do Brasil: 1,5% aa + IPC-FIPE (5,25%am);
3. Despesa Fixa Mensal: R\$ 48.650,00;
4. Margem de Contribuição: 23,75%;
5. Preço de Venda: R\$ 475,18;
6. Regime LUCRO PRESUMIDO (1ª. fase do exercício);
7. Regime LUCRO REAL (2ª. fase do exercício);
8. Regime SIMPLES NACIONAL (3ª. fase do exercício);

GERENCIAMENTO ESTRATÉGICO: Em seguida, faça o deslocamento da Curva, com as seguintes DECISÕES:

- a) – Redução das Despesas Fixas Mensais em 35%;
- b) – Aumento das Despesas Fixas Mensais em 15%;
- c) – Diminuição do Preço de Venda em 12%; e
- d) – Aumento da Margem de Contribuição para 37,35%

Tabela para uso da elaboração do GRÁFICO DO PONTO DE EQUILÍBRIO:

