

CRISTINA APARECIDA ANTUNES

MICHELLE SIMAS MACEDO GAIO

ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DE UMA INDÚSTRIA DE PRODUTOS PARA LABORATÓRIOS

**CURITIBA
2004**

CRISTINA APARECIDA ANTUNES

MICHELLE SIMAS MACEDO GAIO

ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DE UMA INDÚSTRIA DE PRODUTOS PARA LABORATÓRIOS

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Jaime Bettoni

**CURITIBA
2004**

LISTA DE ABREVIATURAS

ABDC – Associação Brasileira de Defesa do Contribuinte

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CIDE – Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSSL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações

IE – Imposto de Exportação

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

II – Imposto de Importação

INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

OMA – Organização Mundial de Aduanas

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

SAT – Seguro Acidente de Trabalho

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa

SENAC – Serviço Nacional de Aprendizado Comercial

SENAI – Serviço Nacional de Aprendizado Industrial

SESC – Serviço Social do Comércio

SESI – Serviço Social da Indústria

“Feliz aquele que transfere o que sabe e aprende o que ensina”.
(Cora Coralina)

A todas as pessoas que direta ou indiretamente estão relacionados com a carga tributária brasileira.

RESUMO

ANTUNES, Cristina e GAIO, Michelle. **ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DE UMA INDÚSTRIA DE PRODUTOS PARA LABORATÓRIOS**. Em virtude da grande quantidade de tributos existentes na economia brasileira, torna necessário estudo criterioso e constante da legislação tributária, para acompanharmos as atualizações e revogações da mesma. Esta grande carga tributária acabou provocando o surgimento de barreiras para a expansão das empresas nacionais. Baseados nesta premissa tornou-se fundamental elaborarmos um acompanhamento da carga tributária incidente sobre um determinado setor da economia, onde incluímos como exemplo um estudo de caso baseado em dados reais, tendo sido alterado apenas o nome da empresa. O principal intuito desta pesquisa foi o de demonstrar os instrumentos utilizados na empresa em questão, visando ampará-la de acordo com a legislação vigente e despertá-la para a economia tributária. Para alcançar esse objetivo, conceituamos a auditoria em seus diversos segmentos, visando a sua utilização pela empresa conforme as necessidades.

Palavras chave: tributo, legislação, carga tributária, auditoria.

E-mail: michellegaio@terra.com.br; cristhinantunes@ig.com.br

ÍNDICE

MENSAGEM	II
DEDICATÓRIA	III
LISTA DE ABREVIATURAS	IV
RESUMO	V
ÍNDICE	VI
1. INTRODUÇÃO	01
2. REVISÃO DE LITERATURA	04
2.1 Carga Tributária	04
2.1.1 Carga Tributária Nacional	04
2.1.2 Tributação das Empresas Brasileiras	10
2.2 Noções de Direito Tributário	14
2.2.1 Conceito de Direito Tributário	14
2.2.2 Princípios Constitucionais Tributários	14
2.2.3 Função dos Tributos	15
2.2.4 Obrigação Tributária	15
2.2.5 Responsabilidade Tributária	16
2.2.6 Crédito Tributário	17
2.2.7 Administração Tributária	20
2.3 Principais Tributos Brasileiros	21
2.3.1 Conceitos	21

2.3.2	Competências Tributárias	22
2.3.3	Principais Tributos Federais	23
2.3.7	Principais Tributos Estaduais	32
2.3.8	Principais Tributos Municipais	34
2.4	Noções de Auditoria	35
2.5	Planejamento Tributário	42
3.	METODOLOGIA	50
4.	ESTUDO DE CASO	51
4.1	Histórico da Indústria Farmacêutica	51
4.2	Empresa em análise - Laboratórios Ltda	55
4.3	Comparativo entre os regimes de tributação da empresa Laboratori	58
4.4	Cálculo da Carga Tributária	59
5.	CONCLUSÃO	62
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	64
7.	ANEXOS	66

1. INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro vem acrescentando componentes desde os primórdios da civilização, dificultando o surgimento de novas entidades que poderiam contribuir para a sociedade brasileira.

É formado por tributos, os quais são classificados em impostos, taxas e contribuições.

Segundo estudos a origem dos tributos provinha do chamado Patrimônio Real, era obtida sobre a forma de rendimentos, extraídos do patrimônio dominial, cuidados pelos clãs, reis ou imperadores, sob formas de dizimos, vintenas, quintos, cizas.

Outras formas foram sendo encontradas para gerir a administração pública, os chamados impostos diretos e indiretos, as taxas, as contribuições. Esses tributos cobrados asseguravam aos cidadãos proteção à existência e a vida.

Bem próximo dos nossos dias, especialmente nas novas terras que foram sendo descobertas, como é o caso das Américas e particularmente do Brasil, as maiores fontes de renda, das nossas administrações, foram as de origem dominial, e secundariamente, a fiscal.

Com a urbanização, o sistema fiscal foi se acentuando, instituindo-se novos tributos, taxas e contribuições, na medida em que cresciam as cidades e multiplicavam-se os problemas comuns e, em consequência, exigindo cada vez mais a contribuição de todos.

Atualmente no Brasil, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), existem cerca de 61 tributos, entre impostos, taxas e contribuições; mais ou menos 300 normas que regem o sistema tributário, são editadas todos os anos, representando cerca de 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas, estão ainda em vigor mais de 3.000 normas; o sistema ainda conta com cerca de 93 obrigações acessórias dentre elas declarações, formulários livros e guias, entre outras.

Ainda segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário a carga tributária brasileira cresceu para o equivalente a 41,23% do PIB no primeiro trimestre de 2003. Foi o sétimo ano seguido de crescimento do montante de tributos pagos pelos brasileiros. Houve uma elevação da carga de 2,00% do PIB no primeiro trimestre de 2003 sobre o mesmo período em 2002. Tradicionalmente é no primeiro trimestre de cada ano que este índice atinge seu maior nível, devido à retração da atividade econômica, aliada à concentração no vencimento de tributos, como Imposto de Renda Pessoa Jurídica, IPVA, IPTU.

Desde 1998, houve um crescimento nominal de 20,6% ou 6,13 pontos do PIB, no total de tributos pagos pelos brasileiros. De acordo com a Receita Federal é a maior carga tributária da América Latina.

Porém esse aumento significativo na arrecadação, não vem contribuindo para o desenvolvimento econômico e social do país como deveria, inclusive quanto à qualidade dos serviços prestados à sociedade.

Diante desta progressão tributária, as empresas sentem a necessidade de controlar com mais intensidade suas obrigações fiscais, adotando para tanto métodos legais que influenciarão no seu desembolso final.

O presente estudo se propõe a mostrar de forma geral a atual carga tributária brasileira, e mais restritamente os tributos incidentes em uma indústria de produtos de laboratórios.

Relatará estudos bibliográficos de noções de auditoria segundo alguns autores.

Analizará também qual regime de tributação é mais rentável para a empresa em questão, no tocante ao imposto de renda e contribuição social.

Esperamos com este trabalho mostrar como a sociedade brasileira está contribuindo para melhorar o Brasil, e na atual situação como é difícil para as empresas e para o cidadão manter e/ ou alavancar seus empreendimentos.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Carga Tributária

O conceito de carga tributária pode ser definido através da mensuração da quantidade de tributos (impostos, taxas e contribuições) que a sociedade paga ao governo. A determinação da carga de um país deve-se a relação entre o montante de recursos obtidos pelo governo via tributação e seu produto interno bruto, com isso torna-se possível apurar quanto da renda gerada no país é destinada ao financiamento dos gastos públicos. A carga tributária normalmente está associada à idéia de sacrifício, uma vez que o consumo privado individual é compulsoriamente reduzido pra dar espaço à provisão de bens públicos.

Há muitos aspectos a considerar no julgamento da adequação da carga, inclusive o próprio papel que a sociedade espera que o Estado cumpra.

2.1.1 Carga Tributária Nacional

O Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, desde 1998 houve um crescimento nominal de 20,6% ou 6,13 pontos no PIB, no total de impostos pagos pelos brasileiros.

Segundo Márcio Verdi coordenador geral da política tributária da Receita o crescimento da carga tributária bruta em 2002 foi influenciado por dois fatores. O primeiro foi a cobrança de imposto de renda atrasado dos fundos de pensão, o segundo foi o início da CIDE sobre os combustíveis. A arrecadação de 2002 representou um aumento de 18,04% do total arrecadado no ano de 2001. Dentre os tributos, o Imposto de Renda foi o que teve maior aumento na arrecadação, ou seja,

R\$ 20,89 bilhões seguido do INSS que teve aumento de R\$ 13,59 bilhões, e o ICMS com R\$ 11,38 bilhões.

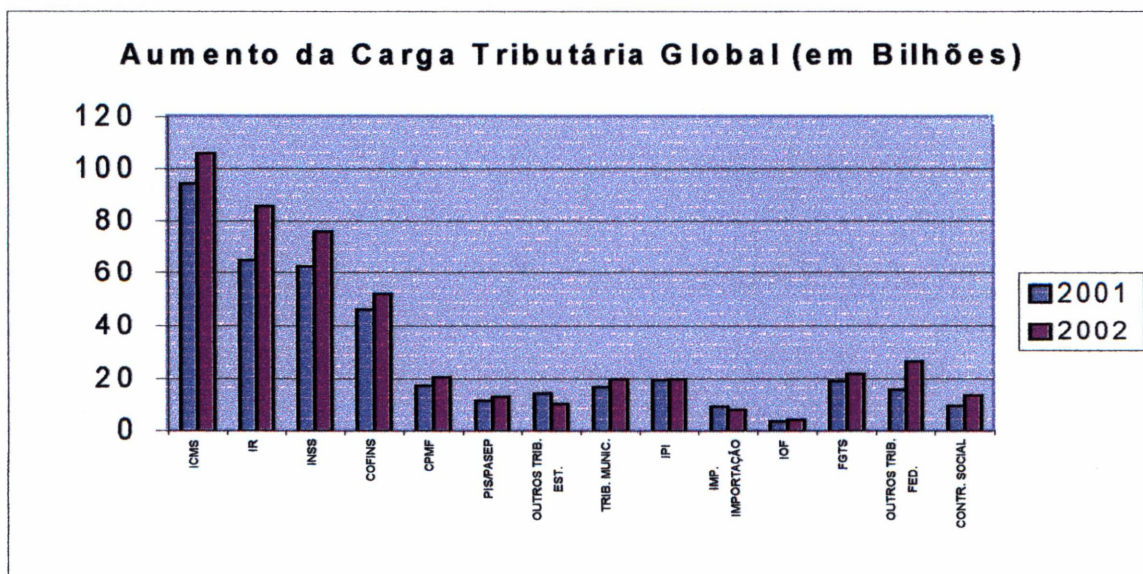
O quadro abaixo demonstra o aumento da tributação de 2001 para 2002.

AUMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL - EM R\$BILHÕES

TRIBUTOS	2001	2002	%AUMENTO ARREC.
ICMS	94,27	105,65	12,07%
IR	64,91	85,80	32,19%
INSS	62,49	76,08	21,75%
COFINS	46,36	52,27	12,73%
CPMF	17,20	20,37	18,44%
PIS/PASEP	11,40	12,87	12,93%
OUTROS TRIB. EST.	14,00	10,16	-27,40%
TRIB. MUNICIPAIS	16,88	19,75	17,00%
IPI	19,46	19,80	1,76%
IMP. IMPORTAÇÃO	9,09	7,97	-12,29%
IOF	3,59	4,02	12,13%
FGTS	19,15	21,92	14,46%
OUTROS TRIB. FED.	15,60	26,55	70,21%
CONTR. SOCIAL	9,37	13,36	42,64%

Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário/ABDC – Associação de Defesa do Contribuinte

O gráfico abaixo demonstra o aumento da carga tributária global em bilhões no ano de 2001 e 2002.



Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário/ABDC – Associação de Defesa do Contribuinte

O quadro abaixo apresenta a carga tributária de diversos países em relação ao seu PIB.

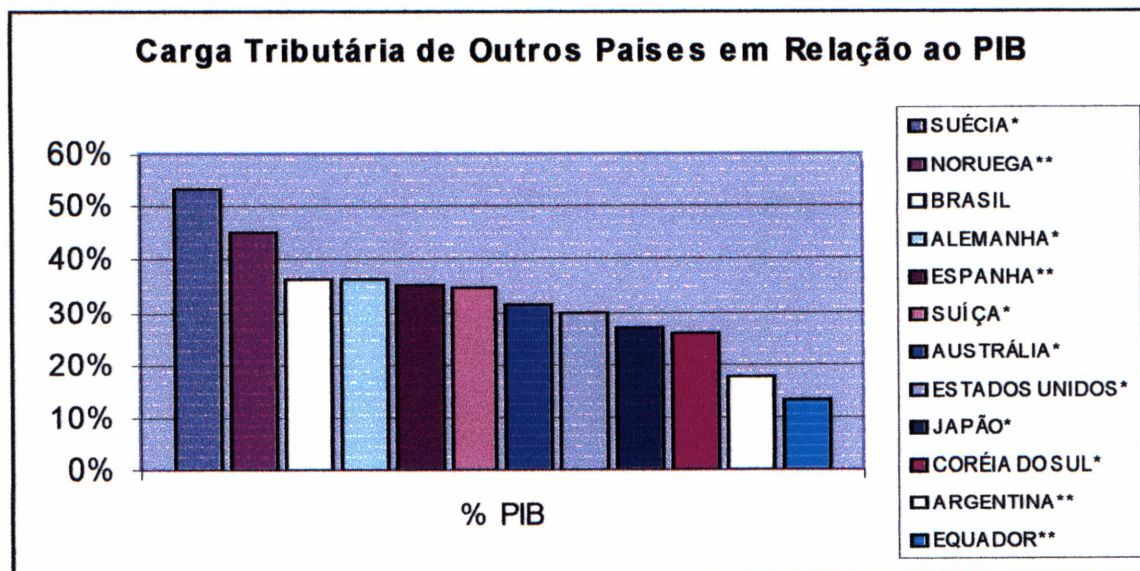
CARGA TRIBUTÁRIA DE OUTROS PAÍSES

PAÍS	% PIB
SUÉCIA*	53,20%
NORUEGA**	44,90%
BRASIL	36,45%
ALEMANHA*	36,40%
ESPAÑA**	35,20%
SUÍÇA*	34,50%
AUSTRÁLIA*	31,50%
ESTADOS UNIDOS*	29,60%
JAPÃO*	27,10%
CORÉIA DO SUL*	26,10%
ARGENTINA**	17,40%
EQUADOR**	13,00%

Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário/ ABDC – Associação de Defesa do Contribuinte

*dados relativos a 2000/ ** dados relativos a 2001

Demonstrando graficamente a carga tributária de diversos países em relação ao PIB



Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário/ ABDC – Associação de Defesa do Contribuinte

A seguir será demonstrada a arrecadação dos principais tributos em relação ao PIB, nos anos de 2001 e 2002. A Carga Tributária Brasileira representava em 2001, 35,48% do PIB, passando para 36,45% do PIB em 2002, maior índice da história brasileira.

TRIBUTOS EM RELAÇÃO AO PIB - EM R\$ BILHÕES

TRIBUTOS	2001	% S/PIB	2002	% S/PIB
IR	64.908	5,70%	85.802	6,56%
IPI	19.456	1,71%	19.798	1,51%
COFINS	46.364	4,07%	52.266	4,00%
PIS/PASEP	11.396	1,00%	12.870	0,98%
CONTR. SOCIAL	9.366	0,82%	13.363	1,02%
CPMF	17.197	1,51%	20.368	1,56%
IOF	3.585	0,31%	4.023	0,31%
IMP. IMPORTAÇÃO	9.087	0,80%	7.970	0,61%
OUTROS TRIB. FED.	34.748	3,05%	48.465	3,71%
INSS	62.492	5,49%	76.082	5,82%
ICMS	94.267	8,28%	105.649	8,08%
OUTROS TRIB. EST.	13.995	1,23%	10.161	0,78%
TRIB. MUNICIPAIS	16.884	1,48%	19.754	1,51%
% S/PIB		35,48%		36,45%

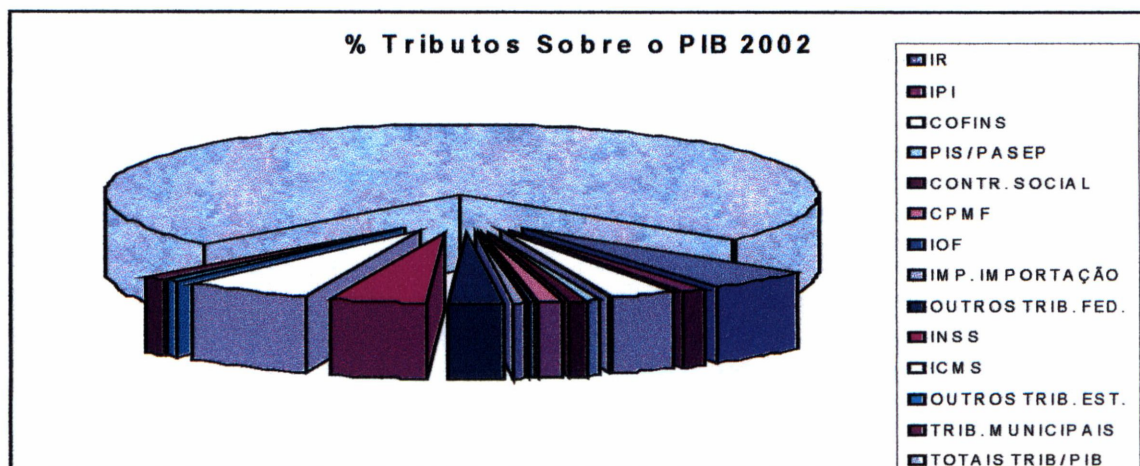
Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário/ ABDC – Associação de Defesa do Contribuinte

O gráfico abaixo demonstra percentagem dos tributos em relação ao PIB em 2001.



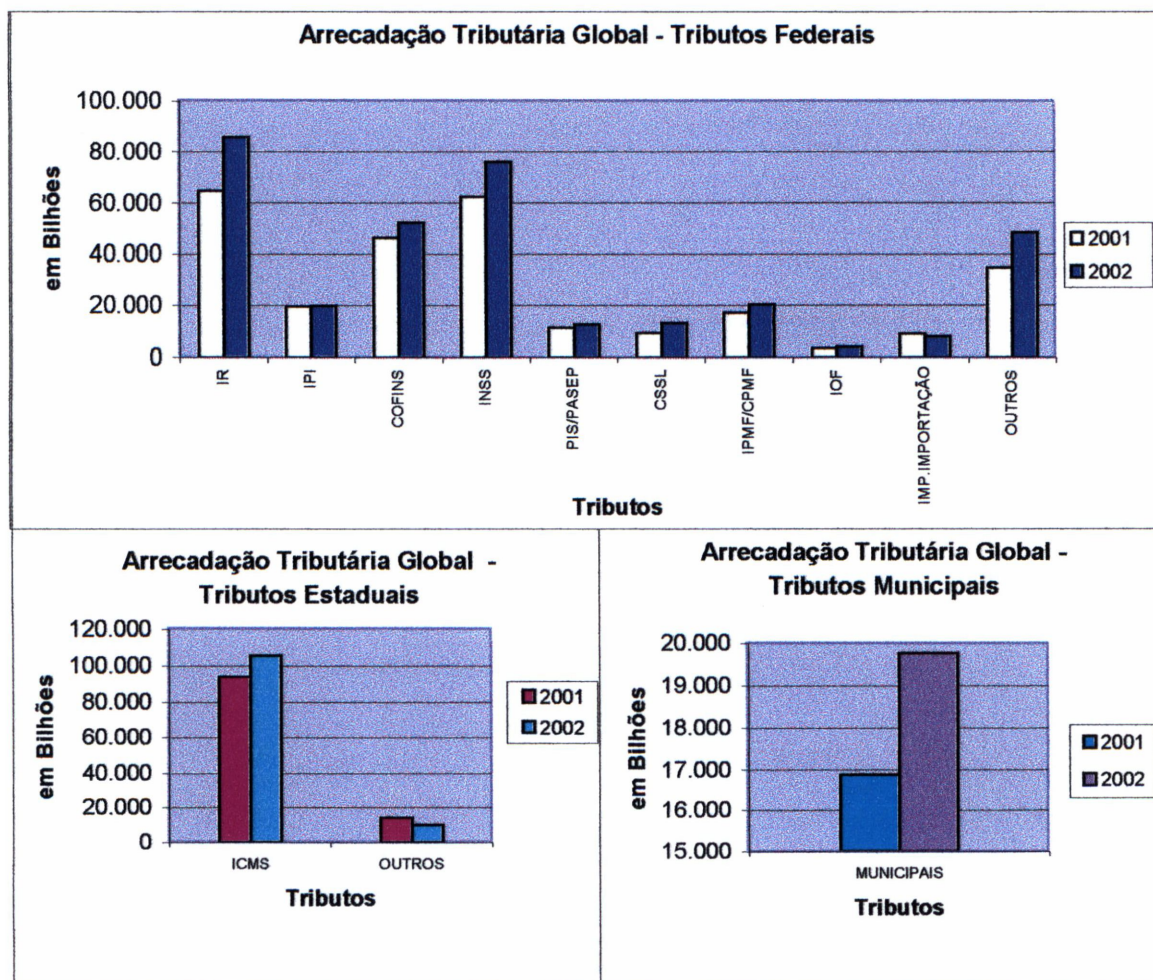
Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário/ ABDC – Associação de Defesa do Contribuinte

O gráfico abaixo demonstra percentagem dos tributos em relação ao PIB em 2002.



Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário/ ABDC – Associação de Defesa do Contribuinte

Demonstração através de gráficos os tributos federais, municipais e estaduais.



Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário/ABDC – Associação de Defesa do Contribuinte

Abaixo está demonstrada a arrecadação tributária per capita por estado.

ESTADO	TOTAL	POPULAÇÃO	AR PER CAPITA
ACRE	524.240.084,00	586.942	893,17
ALAGOAS	1.856.570.795,83	2.887.535	642,96
AMAPÁ	449.618.857,88	516.511	870,49
AMAZONAS	7.219.266.738,40	2.961.801	2.437,46
BAHIA	16.986.421.765,65	13.323.212	1.274,95
CEARÁ	7.352.825.657,51	7.654.535	960,58
DISTRITO FEDERAL	29.219.482.628,91	2.145.839	13.616,81
ESPÍRITO SANTO	8.165.967.402,83	3.201.722	2.550,49
GOIÁS	8.553.633.478,82	5.210.335	1.641,67
MARANHÃO	3.180.318.150,92	5.803.224	548,03
MATO GROSSO	4.842.676.935,20	2.604.742	1.859,18
MATO GROSSO DO SUL	3.486.967.631,18	2.140.624	1.628,95
MINAS GERAIS	34.089.766.674,89	18.343.517	1.858,41
PARÁ	5.062.612.290,70	6.453.683	784,45
PARAÍBA	2.703.410.882,71	3.494.893	773,53
PARANÁ	23.237.189.960,64	9.798.006	2.371,62
PERNAMBUCO	9.328.820.809,89	8.084.667	1.153,89
PIAUI	1.583.187.170,94	2.898.223	546,26
RIO DE JANEIRO	67.281.096.206,50	14.724.475	4.569,34
RIO GRANDE DO NORTE	2.890.045.512,10	2.852.784	1.013,06
RIO GRANDE DO SUL	27.359.027.740,38	10.408.540	2.628,52
RONDÔNIA	1.697.864.613,25	1.431.777	1.185,84
RORAIMA	382.796.632,36	346.781	1.103,86
SANTA CATARINA	13.300.156.589,68	5.527.707	2.406,09
SÃO PAULO	192.725.604.429,30	38.177.742	5.048,11
SERGIPE	2.038.549.054,49	1.846.039	1.104,28
TOCANTINS	1.053.190.394,28	1.207.014	872,56
TOTAL	476.571.309.089,23	174.632.870	2.723,26

Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário/ABDC – Associação de Defesa do Contribuinte

2.1.2 Tributação das Empresas Brasileiras

A divisão da tributação brasileira, está calcada principalmente na incidência sobre bens e serviços. E a maior parte desta tributação, além de outras, acaba recaindo sobre as operações das empresas.

As empresas brasileiras recolheram para os cofres públicos cerca de 72,5% do total arrecadado, ou R\$ 345,50 bilhões, que correspondem a 26,43% do PIB brasileiro. Onde grande parte desta tributação é repassada no preço final dos bens e serviços consumidos pelas pessoas físicas.

O ICMS é o tributo que tem a maior arrecadação individual, representando 22,17% do total arrecadado ou 8,08% do PIB. A sua arrecadação está assim distribuída:

ICMS – PARTIC. RELATIVA POR SETORES

A) SETOR PRIMÁRIO		1,26%
B) SETOR SECUNDÁRIO		29,99%
C) SETOR TERCIÁRIO		37,08%
C.1) SERV. COMUNICAÇÕES	12,13%	
C.2) COMÉRCIO ATACADISTA	10,54%	
C.3) COMÉRCIO VAREJISTA	9,58%	
D) ENERGIA ELÉTRICA		9,55%
E) PETRÓLEO, COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE		18,40%
F) SERVIÇOS DE TRANSPORTES		1,72%
G) OUTRAS ATIVIDADES SETOR TERCIÁRIO		2,00%
TOTAL		100,00%

Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário/ ABDC – Associação de Defesa do Contribuinte

Sendo os tributos parte relevante da somatória dos custos e despesas empresariais (cerca de 47,14% do total), quanto maior a sua incidência menor é o lucro da atividade.

Segundo o IBPT e a ABDC diante destes dados, têm-se as seguintes conclusões:

A COFINS incide indistintamente sobre o faturamento das empresas, independentemente do seu ramo;

O custo do INSS e do FGTS representa em média 6,87% do faturamento das empresas. Assim, quanto maior o faturamento maior o número de funcionários, então maior o custo destas contribuições;

O IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro, os quais incidem sobre o resultado positivo (lucro) do período, representam em média 4,52% do faturamento;

A incidência do IPI está restrita às indústrias, às importadoras e à parte do comércio atacadista;

As indústrias são as que mais têm tributação, pois sobre suas atividades incide ICMS, COFINS, IPI E PIS, IRPJ, CSLL e ainda empregam cerca de 24,94% da mão de obra formal do país, tendo um alto custo de INSS e FGTS. Este setor é responsável por 30% da arrecadação do ICMS;

O setor de serviços é aquele que mais empregos formais tem (cerca de 41,57%) arcando assim com um custo elevado de INSS e FGTS;

O setor de serviços é dividido em: serviços de transportes e comunicações; instituições financeiras; serviços de administração, locação e arrendamento de bens e serviços e incorporação de imóveis, inclusive *holdings*; e, demais serviços;

O setor de transportes arrecada 1,72% para o ICMS, enquanto que o de comunicações fica com 12,13% da arrecadação do ICMS (aliquotas mais altas); ambos os setores possuem um número alto de empregados (cerca de 8,36% dos empregos formais) e por esta razão têm custo relevante de INSS e FGTS;

De 40,08% total da arrecadação do ICMS é proveniente dos serviços de comunicação (12,13%), energia elétrica (9,55%) e petróleo, combustíveis e lubrificantes (18,4%);

As Instituições Financeiras empregam cerca de 2,66% da mão de obra formal, mesmo assim não têm alto custo de INSS e FGTS, apesar do salário médio do setor ser 2 vezes maior que a média nacional. A maioria das suas receitas não têm a incidência do ISS (também não são contribuintes do ICMS). São algumas das razões da sua alta lucratividade. Assim, o setor recolhe cerca de 18% do total do IRPJ e CSLL, apesar de seu recolhimento de PIS e COFINS representar 6,87% do total destas contribuições;

Os setores de administração, locação, arrendamento de bens e serviços e incorporação de imóveis (inclusive *holdings*) têm baixa tributação, em face de seus custos de mão-de-obra serem pequenos, a baixa incidência do ISS, e não serem contribuintes do ICMS;

Os demais ramos de prestação de serviços têm alto custo de INSS e FGTS, e custo médio de ISS, mas também não são contribuintes do ICMS;

O setor comercial emprega cerca de 20,51% da mão-de-obra formal, conseqüentemente têm alto custo de INSS e FGTS; são contribuintes do ICMS, recolhendo 20,12% deste imposto;

O setor agropecuário e extrativista emprega cerca de 6,18% da mão-de-obra formal, mas o custo do INSS não é tão alto em virtude de sistemática própria, bem como a incidência do ICMS é a menor dos setores (este setor responde somente por 1,26% da arrecadação deste imposto);

Na análise de todos os setores foi levado em conta que 51,89% dos estabelecimentos empregadores são optantes do SIMPLES Federal e que estas empresas empregam 21,19% da mão-de-obra formal do país e, portanto, têm um custo de INSS menor que as demais empresas;

Também foi levado em conta que cerca de 58,91% das empresas se enquadram em algum tipo de benefício fiscal, que reduz o impacto do ICMS (ex: Simples Estadual);

No tocante ao IRPJ e CSLL, cerca de 6,49% das empresas optam pelo lucro real e recolhem 77,91% do total arrecadado. Cerca de 19,75% são optantes pelo lucro presumido, recolhendo 7,69% do total arrecadado com estes tributos. Pelo SIMPLES Federal são cerca de 69,19% das empresas, recolhendo 6,06% destes tributos;

2.2 Noções de Direito Tributário

O Sistema Jurídico Tributário Brasileiro é constituído no seu ápice pela Constituição Federal, que estabelece todos os princípios a serem observados na área tributária, em seguida temos o Código Tributário Nacional, que contém as normas gerais aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, pertinentes a todos os tributos.

2.2.1 Conceito de Direito Tributário

Segundo Latorraca (1992,p. 31) “direito tributário é o ramo do direito que tem por objeto o funcionamento dos institutos jurídicos relativos à receita pública”.

2.2.2 Princípios Constitucionais Tributários (Arts. 145 a 164 da CF.):

- da legalidade: garante que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei;
- da anterioridade: nenhum tributo será cobrado em cada exercício financeiro, sem que a lei que o instituiu ou aumentou tenha sido publicada; a CF veda expressamente a cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, b);
- da isonomia: a lei, em princípio não deve dar tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente;
- da irretroatividade: a lei tributária só vale em relação a fatos geradores ocorridos depois do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

- da capacidade contributiva: o tributo deve ser cobrado de acordo com as possibilidades de cada um, tratar os desiguais de modo desigual;
- da vedação do confisco: o tributo deve ser razoável, não podendo ser tão oneroso que chegue a representar um verdadeiro confisco;
- da liberdade de tráfego: não pode a lei tributária limitar o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas e bens, salvo o pedágio de via conservada pelo Poder Público;
- da uniformidade geográfica: o tributo da União deve ser igual em todo território nacional, sem distinção entre os Estados.

2.2.3 Função dos Tributos

- Fiscal: quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado;
- Extrafiscal: quando seu objetivo principal é a interferência do domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros;
- Parafiscal: quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

2.2.4 Obrigação Tributária

A relação tributária surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito; a lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado; ocorrido o fato, nasce a relação tributária, que

compreende o dever e alguém (sujeito passivo) e o direito do Estado (sujeito ativo); suas fontes são a lei e o fato gerador.

- Obrigação tributária principal: tem por objeto, o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, tem sempre conteúdo patrimonial. (art. 113, § 1º CTN).
A obrigação tributária principal corresponde a uma obrigação de dar, seu objeto é o pagamento do tributo, ou da penalidade pecuniária.
- Obrigação tributária acessória: decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º CTN).
correspondem a obrigações de fazer (emitir uma nota fiscal), de não fazer (não receber mercadoria sem a documentação legalmente exigida), de tolerar (admitir a fiscalização de livros e documentos).
- Fato Gerador: é o fato ou situação que gera ou cria a obrigação tributária.
- Sujeito Ativo (credor): são a União, os Estados e os Municípios, os quais detêm a competência tributária, podendo legislar sobre tributos e exigí-los, e, também, as pessoas públicas que, embora não possam legislar sobre tributos, têm, contudo, *capacidade tributária*, que lhes permite fiscalizar e arrecadar tributos, por delegação.
- Sujeito Passivo: é a pessoa natural ou jurídica, obrigada ao cumprimento da obrigação tributária; tem o dever de prestar seu objeto.

2.2.5 Responsabilidade Tributária

É a obrigação legal, assumida pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, não diretamente beneficiado pelo ato praticado perante o fisco, de pagar o

tributo ou a penalidade pecuniária; com efeito, denomina-se *responsável* o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso em lei; a lei pode, ao atribuir a alguém a responsabilidade tributária, liberar o contribuinte; mas pode também atribuir apenas supletiva, isto é, sem liberar o contribuinte; e tanto pode ser total, como poder ser apenas parcial (CTN, art. 128).

2.2.6 Crédito Tributário

É do direito subjetivo do Estado de exigir do contribuinte o pagamento do tributo devido, derivado da relação jurídica tributária, que nasce com a ocorrência do fato gerador, na data ou no prazo determinado em lei, decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta; resulta da conjugação da lei, do fato gerador e do lançamento; as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou efeitos, ou as garantias ou privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

- Crédito regularmente constituído: é aquele tornado líquido, certo e exigível, por meio do lançamento.
- Lançamento: é o ato administrativo vinculado que verifica a ocorrência do fato gerador, identifica o sujeito passivo da obrigação tributária, determina a matéria tributável, aponta o montante do crédito e aplica, se for o caso, a penalidade cabível; o lançamento é constitutivo do crédito tributário, mas é apenas declaratório da obrigação.

- Efeito temporal do lançamento: o lançamento impõe obrigação tributária desde a data do fato gerador, ele será regido pela lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, não sofrendo qualquer alteração em virtude de modificação ou revogação dessa lei.
- Alteração do lançamento: somente poderá ser alterado por iniciativa do sujeito passivo, mediante impugnação, por via administrativa ou judicial, por recurso de ofício, de iniciativa do fisco, impetrado contra decisão judicial de primeira instância, por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, para obedecer a determinação legal, para suprir a falta de declaração do sujeito passivo, ou em casos de irregularidades previsto em lei.
- Tipos de lançamento: os lançamentos podem ser: de ofício, quando é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo; por declaração é o que deve ser feito em atuação conjunta da Administração e do sujeito passivo da obrigação tributária; por homologação é o que corresponde a tributo cuja iniciativa de apuração e de pagamento competem ao sujeito passivo, devendo ser homologado por parte da autoridade administrativa.
- Suspensão do crédito tributário: consiste na sustação temporária da exigibilidade do tributo; a lei prevê que pode ser suspenso nos seguintes casos: moratória, depósito integral do montante exigido; c) reclamações e recursos legais, de acordo com a legislação reguladora do processo tributário administrativo; d) concessão de medida liminar em mandado de segurança.
- Extinção do crédito tributário: é o desaparecimento deste (da exigibilidade, pois o crédito surge com a ocorrência do fato gerador); sua forma mais

comum é o pagamento, que significa a satisfação do direito creditório; só e lei pode verificar os casos em que se verifica.

- **Pagamento:** é a entrega ao sujeito ativo, pelo passivo ou por qualquer outra pessoa em seu nome, da quantia correspondente ao objeto do crédito tributário; o pagamento de uma parcela não importa presunção de pagamento de outras, nem o pagamento de um crédito faz presumir-se o pagamento de outro, referente ao mesmo ou a outros tributos; se não for fixada a data para pagamento do tributo, será de 30 dias após a data em que se considera o contribuinte ou responsável regularmente notificado do lançamento.
- **Pagamento indevido e restituição:** a legislação tributária prevê as seguintes hipóteses para que o sujeito passivo tenha direito à restituição total ou parcial do tributo: cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária correspondente, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; erro na indicação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.
- **Compensação:** é uma das formas de extinção de obrigação recíproca equivalente de débitos entre contratantes, só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.
- **Decadência:** é a perda do direito material do agente que, por inércia, não o exerce no prazo assinalado. Neste caso extingue-se o direito do fisco de exigir o tributo.

- **Prescrição:** ocorre quando, efetuado o lançamento dentro do prazo legal, inicia-se a contagem de um prazo para que seja efetivamente cobrado o tributo; passado esse prazo, perderá o fisco o direito de cobrança; é a perda do direito de ação do fisco.
- **Exclusão do crédito tributário:** é benefício fiscal, que consiste na dispensa da exigibilidade de determinado tributo, por parte da Fazenda Pública, nos termos expressamente previstos em lei. Pode ocorrer mediante isenção e anistia.
- **Incidência:** corresponde ao fato ou situação em que o tributo é devido; dado o fato gerador concreto, recai ou incide sobre ele o tributo previsto na lei.
- **Não-incidência:** corresponde a um fato ou a uma situação que ficou fora do alcance da norma tributária; pode decorrer de imunidade ou isenção.
- **Imunidade:** consiste na vedação constitucional do tributo; a CF proíbe a instituição de tributos em certos casos.
- **Isenção:** é a dispensa do tributo por força de lei, faz com que um tributo, em regra devido, não o seja, devido a certas circunstâncias. Em regra pode ser modificada ou revogada por lei a qualquer tempo, equivalendo a criação de um novo tributo, que deverá respeitar o princípio da anualidade.
- **Anistia:** pela anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo, infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito tributário.

2.2.7 Administração Tributária

Envolve a fiscalização e a arrecadação de tributos, bem como autos de infração, orientação aos contribuintes e a expedição de certidões. A fiscalização

deve ser feita por pessoas às quais a legislação atribua competência para tanto, em caráter geral, ou especificadamente, em função do tributo de que se tratar; todo ato da administração tributária só tem validade se praticado por quem tenha competência para tanto.

2.3 Principais Tributos Brasileiros

O fluxo de tributos que as empresas transferem para o Estado é demasiadamente complexo, desta forma se faz necessária a apresentação de uma síntese contendo os principais tributos e contribuições do Brasil.

2.3.1 Conceitos

Segundo artigo 3º do Código Tributário Nacional, 'tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir , que não constitua sanção por ato ilícito, instituído em lei cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Definindo Tributo CARVALHO (1998, p. 149), “afirma que é o gênero cujas espécies são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições para fiscais, contribuições sociais, empréstimos compulsórios e tarifas”.

O Código Tributário Nacional especifica que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhorias”.

- Conceito de Imposto

“É o tributo cuja obrigação tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte”. (CTN art. 16).

- Conceito de Taxas

“Tem 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 a sua disposição”. (CTN art. 77).

- Conceito de Contribuições de Melhoria

“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”. (CTN art. 81).

2.3.2 Competências tributárias

No Brasil, cada nível de governo tem o direito de instituir impostos e contribuições que lhe são constitucionalmente atribuídos . A Constituição Federal define as competências tributárias de cada esfera de governo, da seguinte forma:

- Competência tributária da União

São de competência da União os impostos sobre Importação (II), Exportação (IE), Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), Produtos Industrializados (IPI), Operações de Crédito, Câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), Propriedade Territorial Rural (ITR) e sobre Grandes Fortunas (IGF).

A União ainda poderá instituir mediante lei complementar, impostos não previstos anteriormente , desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo própria dos discriminados pela constituição.

Além dos impostos relacionados à União tem competência exclusiva pra instituir empréstimos compulsórios, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

No Brasil as principais contribuições sociais são: Contribuição Previdenciária sobre a Folha de Pagamento dos Empregado, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF).

- Competência Tributária do Distrito Federal e Estados

Os Estados e o Distrito Federal tem competência para instituir impostos sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) de qualquer bem ou direito.

- Competência Tributária dos Municípios

O município tem competência para instituir impostos sobre Propriedade predial e territorial urbana (IPTU), transmissão *inter vivos* (ITBI), a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza (ISS).

2.3.3 Principais tributos federais

- Imposto de Renda - Pessoa Jurídica

A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

O imposto de renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

O critério da generalidade define que toda e qualquer forma de renda deve ser tributada nos limites e condições da lei.

O critério da universalidade define que o tributo deve ser cobrado de todos que auferirem renda, nos termos fixados em lei.

O critério da progressividade define que o imposto deve ser graduado por faixas de renda, de maneira que as alíquotas mais altas recaem sobre os de maiores rendas.

O IR tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior.

A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

- a) Imposto de Renda pelo Lucro Real

O imposto é apurado trimestralmente com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições determinadas, pelas exclusões permitidas, e pela compensação dos prejuízos fiscais até o limite definido em lei específica (regra geral).

A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre a base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente. A esse valor deverão ser acrescidos os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os demais resultados positivos, conforme estabelecido em lei específica.

A pessoa jurídica que optar pela apuração anual do imposto, poderá levantar balanços ou balancetes com a finalidade de suspender ou reduzir o imposto mensal.

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto sobre a base de cálculo estimada deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro do ano-calendário, sendo que o saldo do imposto apurado nessa mesma data será pago em cota única, até o último dia útil do mês de março do ano seguinte, se negativo compensado com o imposto a ser pago a partir de 1º de janeiro do ano subsequente, assegurada a restituição nos termos da lei.

b) Imposto de Renda pelo Lucro Presumido

A pessoa jurídica, que tenha receita bruta de até R\$ 48.000.000,00, no ano imediatamente anterior, poderá adotar essa forma de apuração do imposto, devendo ser apurado em períodos trimestrais.

O lucro presumido será o montante determinado pela soma do percentual aplicado sobre a receita bruta ajustada (valor das vendas ou serviços, menos vendas

canceladas, IPI, devoluções e descontos incondicionais) e acrescida de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos.

A empresa poderá optar pelos regimes de caixa ou competência.

c) Imposto de Renda Lucro Arbitrado

O lucro poderá ser arbitrado pelo contribuinte e pela Administração Tributária se a pessoa jurídica sujeita ao lucro real não mantiver escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal ou infringir regras previstas em lei. A apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real ou presumido relativo aos trimestres não submetidos ao arbitramento.

- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Aplica-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. A alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento).

a) CSLL Lucro Real

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real trimestral deverão apurar a CSLL trimestralmente, sendo que a base de cálculo corresponde ao resultado contábil do período ajustado pelas adições determinadas, pelas exclusões admitidas.

As pessoas jurídicas tributadas na forma do lucro real anual devem pagar a CSLL, mensalmente, determinada sobre a base de cálculo estimada, conforme definido em legislação específica.

Os valores de CSLL efetivamente pagos, calculados sobre a base de cálculo estimada mensalmente, no transcorrer do ano-calendário, poderão ser deduzidos do valor da CSLL apurada no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário (ajuste anual).

b) CSLL Lucro Presumido e Lucro Arbitrado

A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou pelo lucro arbitrado deve apurar e pagar a CSLL trimestralmente. Nesse caso, a base de cálculo da CSLL será a soma dos seguintes valores:

o valor correspondente a 12% da receita bruta auferida no trimestre, conforme definida na legislação específica, os valores correspondentes aos demais resultados e ganhos de capital assim definidos nos termos da legislação específica.

- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)

São contribuintes da Cofins as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas nos termos da lei pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

A base de cálculo da Cofins corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para essas receitas, observadas as exclusões admitidas em lei específica.

- Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pis/Pasep)

As Contribuições para o Pis/Pasep são destinadas à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e a formação do patrimônio do servidor público.

São contribuintes do Pis/Pasep todas as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

A contribuição Pis/Pasep sobre o Faturamento, cuja base de cálculo é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para essas receitas, observadas as exclusões admitidas em lei específica.

- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Imposto de Competência da União, seletivo em função da essencialidade do produto, não cumulativo, compensando o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores e não incidentes em produtos para exportação. Esse imposto incide sobre produtos industrializados, entende-se por industrialização o produto que tenha passado por processo que lhe modifique as características.

- Imposto de Importação (II)

O Imposto de importação, de competência da União, é tido como imposto regulatório do comércio exterior, atua na proteção da indústria brasileira, permitindo-lhe competir no mercado interno em condições de igualdade com os produtos do exterior . Tem como fato gerador a entrada de produtos estrangeiros em território

nacional. A base de cálculo para imposição do tributo é o valor aduaneiro da mercadoria, com os ajustes previstos no Acordo de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas – OMA.

Para Martins (1995, p. 75) “o fato gerador do Imposto de Importação é a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, a qual pode ser real ou ficta, assim entendida aquela que, embora constando como tendo sido importada, venha a ter sua falta posteriormente constatada pela autoridade aduaneira (cf. art.19 do CTN e art. 1º do decreto-lei nº 37/66, alterado pelo nº 2.472/88)”.

“O imposto de importação é um imposto indireto, proporcional e seletivo em função do objeto de tributação”, segundo Fanucchi (1975, p. 22).

- Imposto de Exportação (IE)

É instrumento de política econômica, disciplinando os efeitos monetários decorrentes da variação de preços no exterior, e atuando na proteção ao mercado brasileiro; tem função predominantemente extrafiscal; é de caráter exclusivamente monetário e cambial e tem por finalidade disciplinar os efeitos monetários decorrentes da variação de preços no exterior e preservar as receitas de exportação. Tem como fato gerador a saída de produtos nacionais do território nacional.

Segundo a Constituição da República Federativa do Brasil (1997, p. 84) “o fato gerador do imposto de exportação é a saída do território nacional para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”.

- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

O ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano, incidindo inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver a imissão prévia na posse. O imposto não incide sobre as pequenas glebas rurais, quando o proprietário, que não possua outro imóvel, as explore só ou com sua família.

- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF)

O IOF tem função predominantemente extrafiscal, permitindo ao Governo a condução de políticas mais ou menos restritivas sobre os mercados de crédito, câmbio, seguros, e de títulos e valores mobiliários. Tem como fato gerador operações de crédito, operações de câmbio, operações de seguros, operações com títulos e valores mobiliários. Tem diferentes tipos de alíquotas relativas a cada operação.

- Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF)

A CPMF incide sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de qualquer natureza financeira, sendo essa considerada qualquer operação liquidada ou lançamento, realizado pelas entidades financeiras, que represente circulação escritural ou física de moeda e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

- Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)

Os empregadores atualmente contribuem sobre a folha de salários da seguinte forma:

- para o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) = 20%;
- para o Seguro Acidente de Trabalho (SAT), dependendo do grau de risco da atividade (1 % para riscos considerados leves, 2% para riscos médios e 3% para riscos graves).
- as contribuições para terceiros, ou seja, as contribuições para o SEBRAE (0,6%), SENAI ou SENAC (1%), INCRA (0,2%), Salário Educação (2,5%), SESI ou SESC (1,5%), geralmente totalizando 5,8% da folha de pagamento.

Essas contribuições para terceiros podem ser conveniadas com esses órgãos, desde que a empresa preste ela própria o serviço que seria prestado por elas.

O empregador é obrigado a descontar do empregado sua contribuição previdenciária sobre o salário recebido, nas seguintes alíquotas:

Faixa Salarial		Alíquota
Até	R\$560,81	7,65%
De	R\$560,82 À R\$720,00	8,65%
De	R\$720,01 À R\$934,67	9,00%
De	R\$934,68 À R\$1.869,34	11,00%

Fonte: Informações Objetivas Calendário de Obrigações

A contribuição previdenciária descontada do empregado, se não for recolhida pelo empregador ao INSS configura crime de depósito infiel previsto em Lei nº 8.866/94.

Esse desconto da contribuição do empregado é ônus deste (contribuinte de fato), sendo a empresa a responsável por seu recolhimento ao INSS, portanto, o

valor do encargo do empregado não faz parte do custo ou despesa e é apenas representado no passivo como obrigação da empresa, que é depositária desse desconto e responsável pelo recolhimento, no prazo, ao INSS.

- **Fundo de Garantia por Tempo de Serviço**

Foi criado na década de 60, para substituir a estabilidade do empregado no emprego. Até 1988, o empregado poderia optar pelo FGTS ou pelas estabilidades no emprego, que só ocorria após 10 (dez) anos na mesma empresa.

O empregador recolhe todo mês 8% do salário do empregado para o FGTS, onde fica retido em uma conta específica do empregado na Caixa Econômica Federal, só podendo ser retirado quando da dispensa sem justa causa, onde a empresa deposita 50% do montante depositado, sendo 40% destinado ao trabalhador e 10% para o governo. Poderá ser retirado também quando da compra casa própria e algumas doenças como aids, se o empregado pedir demissão ficará retido na conta, a cada novo emprego o trabalhador terá uma conta nova, que será aberta pelo empregador.

As contas do FGTS são duas: as ativas e inativas.

As contas ativas são aquelas que mensalmente estão recebendo depósitos e rendem juros e atualização monetária. As contas inativas são aquelas que deixam de receber depósitos, pois o trabalhador saiu da empresa e não sacou da conta, só recebendo juros e atualização monetária.

2.3.4 Principais Tributos Estaduais

- Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos: é uma importante fonte de recursos para os estados e o Distrito Federal. Tem como fato gerador a transmissão *causa mortis*, ou a doação de propriedade ou domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia e as servidões prediais e as de ações, créditos, quotas, títulos e valores, ou outros bens móveis de qualquer natureza, e os direitos a eles relativos. Terá alíquota máxima fixada pelo Senado Federal, salvo esta limitação há liberdade dos Estados e Distrito Federal estabelecerem tais alíquotas.
- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços – ICMS: é tributo de função predominantemente fiscal. É um imposto seletivo, não cumulativo. Tem como fato gerador as operações relativas a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação. As alíquotas do ICMS variam de acordo com a essencialidade dos produtos e serviços, como por exemplo o cigarro que tem alíquota mais alta e produtos da cesta básica que tem alíquota reduzida. As alíquotas também podem variar conforme as operações sejam interestaduais ou efetuadas dentro de um mesmo Estado.
- Imposto sobre propriedade de veículos automotores – IPVA: tem função predominantemente fiscal; tem, todavia, função extrafiscal, quando discrimina, por exemplo, em função do combustível utilizado. Tem como fato gerador a propriedade do veículo automotor. O contribuinte neste caso é o proprietário do veículo, cujo veículo esteja licenciado pela repartição competente.

2.3.5 Principais tributos municipais

- Imposto sobre propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU: sua função primordial é a obtenção de recursos financeiros para os municípios. Tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel. As alíquotas do IPTU são fixadas pelos municípios. A base de cálculo é o valor venal do imóvel.
- Imposto sobre a transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos a ele relativos – ITBI: tem como fato gerador a transmissão, *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis. As alíquotas são fixadas pelo Município, mediante lei ordinária, inexistindo limitação constitucional aos percentuais. A base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.
- Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS: tem como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza, de caráter profissional, elencado em lei ordinária, prestados em caráter oneroso, por empresa ou por profissional autônomo, tendo ou não estabelecimento fixo, desde que não seja de competência tributária dos Estados. As alíquotas são estabelecidas pelos próprios Municípios, obedecidos os valores máximos fixados pela União, em lei complementar, podem ser proporcionais ou fixas, conforme a qualidade pessoal do prestador. A base de cálculo é o preço do serviço prestado.

2.4 Noções de Auditoria

Para LOPES DE SÁ (1998, p. 25), “a auditoria contábil é a tecnologia contábil aplicada ao exame sistemático dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados”.

Já para ATTIE (1998, p. 25), “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Segundo CREPALDI (2000, p. 27), “pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

Em estudos recentes não existem divulgações de pesquisas sobre os primórdios da auditoria no Brasil, sendo certo, porém, que teve origem inglesa, e o mesmo autor menciona que o primeiro parecer de auditoria brasileiro foi publicado em 1903”. Ele, no entanto, se refere a um parecer emitido pela Clarkson & Cross, em 9 de abril de 1903, relativamente ao exame dos livros da São Paulo Tramway, Light and Power Company, na sua matriz em Toronto, Canadá; a menção nele contida de que examinamos também os recebimentos da filial de São Paulo... não permite determinar se eles mantinham escritório no Brasil ou se enviaram auditores de Toronto para aquela expressa finalidade. Sabe-se, porém, que, pela alteração contratual assinada em Londres, em 1911, por Sir Henry Thomas McAuliffe, Alfred Edward Maidlow e David Bell, a firma de auditoria McAuliffe Davis Bell & Co.,

atualmente Arthur Andersen S/C, já mantinha estabelecimento no Rio de Janeiro desde 21 de outubro de 1909, do qual David Bell era o sócio-residente. Está documentado que em 1915, a Price Waterhouse incorporou-se com a W. B. Peat & Co. e Touche, Faller & Co., na América do Sul, abrindo um escritório no Rio de Janeiro e transferindo Richard Wilson, que era gerente em New York, para dirigi-lo (SANTI,1988,p.19).

Segundo SÁ (1986, p.16), “em fins de 1971 algumas associações se uniram e formaram o atual Instituto de Auditores Independentes do Brasil, entidade que foi reconhecida pela Resolução 317 do Conselho Federal de Contabilidade, em 1972, e pela Resolução 220, do Banco Central do Brasil, no mesmo ano”.

“Nas últimas décadas, se instalaram no Brasil diversas empresas com associações internacionais de auditoria externa. Essas empresas praticamente iniciaram a auditoria no Brasil e trouxeram todo um conjunto de técnicas de auditoria, que posteriormente foram aperfeiçoadas”, Almeida (1996,p. 24).

Podemos encontrar na literatura existente, sobre o assunto, diversas classificações para os diversos tipos de auditoria, bem como diferentes nomes. Na seqüência identificamos alguns.

COOK e WINKLE (1983, p.249-250) definem assim, alguns tipos de auditoria:

“Auditoria Interna: exames feitos por auditores da própria empresa, abordada em duas divisões principais, a auditoria financeira interna e a auditoria operacional interna. Esta última tem ênfase na medida em que se relaciona à consecução dos objetivos e metas da administração.

- Auditoria Administrativa: é o termo usado para designar exames de amplo escopo, feitos por auditores independentes, e que tem por objetivo avaliar o desempenho da administração.

- Auditoria Contínua: ainda em desenvolvimento, é também chamada por alguns autores, de auditoria imediata, porque o auditor pode emitir parecer sobre demonstrações financeiras elaboradas em diversas épocas, sem fazer um exame das mesmas, quando de sua emissão”.

Para OLIVEIRA e DINIZ FILHO (2001, p.19), “há nove tipos de auditorias que podem ser classificadas de acordo com os objetivos. A tabela abaixo resume esta classificação”.

TIPOS DE AUDITORIA	OBJETIVOS
Auditoria das demonstrações contábeis	Emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis da entidade em determinada data.
Auditoria interna	Revisão sistemática das transações operacionais e do sistema de controles internos.
Auditoria de cumprimento normativo ou compliance audit	Auditoria para verificação do cumprimento de normas e procedimentos implantados pela empresa.
Auditoria de gestão	Trabalhos dirigidos à análise dos planos e diretrizes da empresa, objetivando mensurar a eficiência da gestão das operações e sua consistência com os planos e metas aprovados.
Auditoria de sistemas	Exames e avaliações da qualidade do sistema de computação de dados e dos controles existentes no ambiente de tecnologia de informações.
Auditoria fiscal e tributária	Análise da eficiência e eficácia dos procedimentos adotados, controle e pagamentos dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa.

Fonte: OLIVEIRA, L. M. de e DINIZ FILHO, ^a *Curso Básico de Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2001. P.19.

De acordo com COOK e WINKLE (1983, p.9-10), “antes de emitir um parecer, o auditor precisa conhecer o suficiente para fundamentar solidamente as afirmações

que fizer. Esse conhecimento ele adquire examinando o sistema contábil, observando seu funcionamento, verificando o sistema de controles internos, inspecionando documentos e bens, examinando certos procedimentos, acompanhado pelo pessoal do cliente, refazendo o cálculo de certos dados, fazendo perguntas e adotando muitos outros procedimentos”.

As normas de auditoria geralmente aceitas orientam os auditores na realização de seus exames e na preparação de relatórios. Estabelecidas como objetivos gerais, essas normas servem de orientação à qual os auditores não devem fugir.

Enquanto as normas de auditoria são normas para controlar a qualidade do exame e do relatório, os procedimentos de auditoria descrevem as tarefas realmente cumpridas pelo auditor, na realização do exame. “As normas de auditoria são claramente estabelecidas e não se permite desvio algum, se quiser fazer um exame satisfatório. Em contraposição, os procedimentos de auditoria geralmente aceitos são descritos em termos genéricos, que podem ser modificados de modo a adaptarem-se a um trabalho específico de auditoria. O auditor escolhe, baseado em critérios pessoais de julgamento, os procedimentos de auditoria a serem aplicados no exame de uma empresa, em particular”. (COOK e WINKLE, 1983, p.26).

“Os vários métodos que o auditor emprega para reunir evidências são chamados técnicas de auditoria. As várias técnicas de auditoria (exame, inspeção, confirmação, repetição de cálculo, observação, averiguação e comparação) serão aplicadas de acordo com a finalidade do exame de evidências (geral, sobre o sistema ou básico)” (COOK e WINKLE, 1983, p.181).

Segundo COOK e WINKLE (1983, p.25), “nos Estados Unidos, as normas de auditoria são descritas pelo AICPA Auditing Standards Executive Committee e geralmente são dadas como aceitas pela profissão e são expressas em dez declarações divididas em três grupos: normas gerais, normas de trabalho de campo e normas de relatórios”.

As Normas Gerais relatam que o exame deve ser feito por pessoa ou pessoas que possuam competência e treinamento técnico adequados como auditor, sendo que este deve manter uma atitude de independência em todas as questões relacionadas ao trabalho. As Normas de Trabalho de Campo dizem que o trabalho deve ser cuidadosamente planejado e existindo assistentes, estes devem ser supervisionados. Além disso, deve ser feito um bom estudo e avaliação do controle interno existente, como base para que se possa confiar no mesmo e para determinação da extensão dos testes, aos quais se restringirão os procedimentos de auditoria.

As Normas de Relatórios descrevem que o mesmo deverá declarar se as demonstrações financeiras são apresentadas em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos, além de declarar se esses princípios foram aplicados uniformemente, no período corrente em relação ao período anterior. O relatório deve conter um parecer relativo às demonstrações financeiras tomadas em conjunto, ou qualquer declaração de que não pode ser emitido o parecer. Se não for possível emitir parecer global, deve declarar os motivos e em todos os casos em que o nome do auditor está ligado às demonstrações financeiras, o relatório deve conter explicações bem claras da natureza do exame do auditor, se é que foi feito algum, e do grau de responsabilidade que ele está assumindo.

Destaca-se nos Estados Unidos, a Accounting Principles Board (APB) – Junta de Princípios Contábeis, por meio de seus boletins Statement on Auditing Standards (SAS). As normas relativas ao parecer do auditor independente estão contidas na Resolução nº 830/98, de 11 de dezembro de 1998, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que aprovou a Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 05. Sendo que esta Interpretação Técnica (IT) visa explicar o item 11.3 da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, revisada em dezembro de 1977, referente ao Parecer dos Auditores Independentes, nesta IT denominada Parecer, título que deve ser usado para distingui-lo dos pareceres e relatórios emitidos por outros órgãos. (OLIVEIRA e DINIZ FILHO, 2001, p.65).

- Procedimentos de auditoria

Para OLIVEIRA e DINIZ FILHO (2001, p.49-50), “a aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo”.

Segundo COOK e WINKLE (1983, p.181), “o processo de auditoria é uma análise crítica, em que o auditor geralmente retrocede das demonstrações financeiras, através do sistema contábil, até as transações que produziram um dado, para examiná-lo. Além disso, o auditor freqüentemente acompanha transações avançando pelo sistema, principalmente ao testar os controles *internos contábeis*”.

Os procedimentos usados em auditoria, segundo COOK e WINKLE (1983, p.181-187), são: “Exame, Inspeção, Confirmação, Técnica de refazer, Observação, Averiguação e Comparação”.

As diferenças entre o auditor externo e o interno, de uma maneira bastante sucinta, são as seguintes: - Auditor Externo: realiza somente a auditoria contábil e não possui vínculo empregatício com a empresa que está sendo auditada; tendo assim, maior grau de independência.

Auditor Interno: pode realizar auditoria contábil, operacional, de gestão, de qualidade, de processos, entre outras; é considerado empregado da empresa auditada, o que lhe confere menor grau de independência, porém o seu trabalho pode apresentar uma maior quantidade de testes devido a maior disponibilidade de tempo dentro da empresa para executar as auditorias.

A tabela a seguir identifica as diferenças entre as auditorias externa e interna, em função de alguns parâmetros de notável relevância.

	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
Propósito do trabalho	Análise da atividade operacional	Emissão de opinião sobre demonstrações contábeis.
Parâmetros para a execução dos trabalhos	Normas de controle interno, políticas e procedimentos da empresa	Princípios fundamentais de contabilidade.
Preocupação com os controles internos	Eficiência e Qualidade do controle	Efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.
Dependência profissional	Dependência do emprego	Independência profissional .
Forma de relatórios	Não padronizados	Padronizados.
Principais usuários	Gestores da empresa	Acionistas, mercado de capitais e credores.

2.5 Planejamento Tributário

Uma empresa pode se organizar para evitar excessos de operações tributadas diminuindo a ocorrência de fatos geradores desnecessários, ou também poderá procurar funcionar por aspectos legais menos tributados.

Para se fazer um planejamento tributário adequado é necessário conhecer, estudar e buscar formas de não ferir a legislação vigente.

Podemos definir planejamento tributário como a redução, anulação e diferimento do ônus tributário dentro dos preceitos legais. O planejamento abrange todas as áreas de uma empresa e de seus sócios., ou seja analisará de forma detalhada a constituição da empresa; da contabilidade; da questão tributária (total da carga tributária incidente na empresa).

A economia de tributos prevê que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão previsto em lei. Portanto, todos podem executar suas atividades econômicas e fiscais, visando diminuir a carga tributária, antes da realização do fato gerador, onde teremos a elisão fiscal.

- Conceitos de Elisão e Evasão Fiscal

Segundo Cassone (1999, p.187) “elisão e evasão fiscal são dois institutos do direito tributário antagônicos, pois, enquanto o primeiro expressa uma não-incidência tributária legalmente admitida (ou uma tributação reduzida), o segundo é significativo de uma ilicitude para fugir da tributação”.

O fisco só pode exigir os tributos dentro dos limites legais, nunca poderá interferir no Direito Privado, nas relações entre particulares.

Portanto, se o contribuinte concretizar seus atos embasados no Direito Privado, e com isto incida menos tributo, então o fisco não poderá influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte para provocar ou exigir mais tributação.

A elisão fiscal que é o questionamento judicial das cobranças rigorosas do fisco poderá reduzir sensivelmente a carga tributária, e não compor os métodos clássicos de elisão, que se utilizam apenas das lacunas e opções legais de um determinado sistema tributário, ou das contradições entre dois ou mais sistemas.

o objetivo primordial do planejamento é a redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos.

Pode, igualmente, ocorrer situação em que o ônus não provém diretamente a obrigação tributária principal, e sim dos deveres fiscais acessórios, como a manutenção de escrituração contábil, a apresentação de documentos, etc.

Para atingir o objetivo econômico, as condutas devem ser lícitas (admitidas pelo ordenamento jurídico).

Também a compensação, a ação declaratória de inexigibilidade de débitos fiscais e demais procedimentos judiciais e administrativos, embora não sendo enúncias formas de planejamento tributário, dentro de um amplo contexto, deste fazem parte, pois também se prestam a evitar, postergar ou reduzir os ônus fiscais.

- Critérios de Classificação do Planejamento Tributário
 - a) Pelas áreas de atuação, poderá ser administrativo (consulta fiscal), judicial, interno (setor de planejamento tributário);
 - b) Pelo objetivo poderá ser anulatório, redutivo, postergativo,

- c) Pelos expedientes utilizados, poderá ser indireto (negócio jurídico indireto), omissivo ou evasão imprópria, induzido, optativo, interpretativo, metamórfico ou transformativo.
- Finalidades do Planejamento Tributário:
 - a) evitar a incidência do tributo: tomam-se providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo. Ex.: no caso da tomada de empréstimos do exterior, se o prazo médio for de até 90 dias a alíquota do IOF é de 5%, se o prazo for superior a 90 dias o IOF será zero.
 - b) reduzir o montante do tributo: as providências são no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo do tributo. Ex.: Empresa comercial estabelecida no Paraná, em que a maior parte das suas vendas são estaduais (alíquota de 18% de ICMS), pode transferir sua sede para um Estado vizinho e então fazer operações interestaduais de ICMS, em que a alíquota é 12%.
 - c) retardar o pagamento do tributo: o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar (adiar) o pagamento do tributo, sem a ocorrência da multa. Ex: nos contratos de prestação de serviços, as partes podem estabelecer várias formas pelas quais será realizada a prestação dos serviços e diversos critérios para a exigência do pagamento do preço. Assim, é o contrato que definirá o momento da realização do serviço e da conseqüente realização da receita. Portanto, pode ser acordado que a realização da receita se dê no exercício ou período-base posterior, desde que baseados em critérios técnicos.

- Abrangência do Planejamento Tributário

A economia legal de tributos pode operar-se em três esferas:

- a) No âmbito da própria empresa, através de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie o seu vencimento. Ex.: para possibilitar o adiamento do tributo na prestação de serviços, o contrato deve estabelecer o momento da realização da receita.
- b) No âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário. Ex.: para possibilitar o enquadramento de um produto numa alíquota menor de IPI, deve a empresa adequá-lo tecnicamente e requerer a nova classificação junto à Receita Federal.
- c) No âmbito do Poder Judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento, diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança. Ex.: como a ânsia do poder público em arrecadar é enorme e urgente, nem sempre o legislador toma as cautelas devidas, instituindo ou majorando cobranças inconstitucionais ou ilegais. Outro fator favorável é relativo à quantidade de normas tributárias, ocorrendo, muitas vezes contradição entre elas. Como no Direito Tributário vige o princípio da dúvida em favor do contribuinte, compete a ele, então, descobrir estas contradições.

- Aspectos do Planejamento Tributário

Quando adotamos um sistema de economia fiscal se faz necessária a análise de quatro aspectos:

- a) Análise econômico-financeira: adotar procedimentos que visem maximizar o resultado do planejamento. Ex.: o Depósito Judicial na maioria das vezes é prejudicial à empresa, pois além do descaixe do valor, a empresa não pode aproveitar da dedutibilidade da despesa e poderá ainda ter de reconhecer a variação monetária ativa na base de cálculo do PIS e COFINS.
- b) Análise jurídica: deve haver fundamento jurídico a ser alegado. Com a modificação do CTN, estabelecendo que a compensação somente pode operar-se após o trânsito em julgado da ação é necessário muito cuidado nesta análise.
- c) Análise fiscal: é necessário que as obrigações acessórias estejam cumpridas e em ordem de forma a não desencadear um processo de fiscalização. Dois preceitos constitucionais protegem a adoção da economia legal.
- d) Análise fisco-contábil: adotar procedimentos que permitam a economia de outros tributos, buscando a maximização do lucro e minimização do risco. Para tanto, a contabilidade reveste-se de importância fundamental, pois na maior parte das vezes os lançamentos contábeis é que dão suporte às operações.

- Planejamento Tributário Global

Para a realização de um sistema de planejamento tributário eficaz, é imprescindível que se leve em conta todos os tributos incidentes na operação empresarial. Assim, após a análise individual do tributo é necessário confrontar a redução do ônus fiscal individual com os reflexos nos outros tributos.

Reduzir o ônus do PIS e COFINS numa operação não importa na certeza absoluta de que houve uma redução do custo tributário global. Poderá haver reflexo no ICMS ou no IPI que invalidará financeiramente o procedimento.

Também, deve ser levado em conta, e de maneira prioritária, os reflexos tributários que o cliente terá com a adoção de procedimentos visando a redução do ônus fiscal. Retomando ao exemplo acima, do contrato de prestação de serviços, deve ser observado que o cliente terá um custo ou despesa, e ele pode precisar do reconhecimento deste valor para reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social.

- Implantando uma filosofia de Planejamento Tributário Eficaz

Para se ter uma eficácia da economia legal de impostos e contribuições, também se faz necessária a integração de todos os departamentos da empresa. Não adianta ter um comitê interno de planejamento, se as decisões são tomadas sem o conhecimento de pessoas importantes para o sucesso.

O estudo e análise das alternativas de redução do custo tributário passam pelo convencimento de todas as pessoas que tenham ligação direta ou indireta com o funcionamento da empresa. Implantar um sistema de diminuição da carga tributária é muito mais complexo do que possa parecer.

O resultado positivo da técnica está em demonstrar ao conjunto das pessoas que o ganho será da empresa e não somente dos sócios ou acionistas e diretores.

Baixar constantemente o custo é uma missão corporativa de sobrevivência no mercado.

Ineficaz é a tomada de decisão de um gestor tributário, visando a economia de determinado tributo (ICMS ou IPI) se ele desconhece os aspectos peculiares do seu cliente (qual o seu porte, regime tributário, localização geográfica, etc). Tal subsídio ele obterá com o departamento de vendas.

Portanto, a integração de todas as pessoas e departamentos é fundamental para um resultado efetivo. Da mesma forma, todas as empresas e unidades do grupo empresarial devem ser alcançadas pela gestão tributária, objetivando através da análise da carga tributária global traçar metas de redução constante do custo tributário.

Como a incidência tributária é permanente, e os períodos de apuração são cada vez menores, a redução do custo tributário deve ser uma prática do dia a dia da empresa.

- Planejamento Tributário voltado ao Cliente

Sabemos que a concorrência tem se ampliado em todos os setores e segmentos, e o que está definindo os vencedores são os diferenciais colocados à disposição dos clientes. Esses diferenciais passam pelo preço mais acessível, pela qualidade superior dos produtos e serviços e por outras variáveis originadas pela criatividade dos competidores.

Este último item vem sendo o que pode decidir a preferência dos

competitivos, consumidores/clientes.

No mercado as vantagens oferecidas aparentemente ou camufladamente fazem parte de um conjunto que tem por fim último conquistar e manter o cliente. Normalmente, o planejamento tributário é utilizado pela empresa para a redução dos seus próprios custos tributários, buscando a fórmula: redução do custo, ganho de escala, diminuição do preço de venda, ganho de mercado.

A ótica do planejamento tributário voltado ao cliente é um mecanismo inteligente de atração e fidelização do cliente. O planejador ou gestor tributário deve ter em mente que não são mais as informações o elemento diferenciador, mas sim a capacidade de transformá-las em conhecimento.

Facilitar os procedimentos dos clientes é forma de proporcionar-lhe economia. Não basta ter em mãos todas as informações do cliente, é necessário utilizá-las em proveito do negócio. As informações tributárias do cliente também são fundamentais: qual o regime de tributação do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro (real, presumido, simples), a operação que ele pratica tem ou não substituição tributária (ICMS, IPI, PIS e COFINS), ele tem empresas ligadas, controladas ou coligadas (reflexo na CPMF e no IOF), etc.

3. METODOLOGIA

Segundo indicadores da área econômico-empresarial, foram obtidas a carga tributária nacional e a carga tributária das empresas brasileiras.

Através de pesquisas bibliográficas foram adquiridas noções de direito tributário, dos principais tributos brasileiros, dos conceitos gerais de auditoria e do planejamento tributário.

Para melhor aplicação dos conhecimentos adquiridos criou-se uma empresa fictícia com nome de Laboratórios Ltda. Da empresa em questão foi analisada carga tributária incidente, para posteriormente executar o planejamento tributário, demonstrando qual o melhor regime de tributação para a mesma.

Baseando-se nas premissas acima se realizou a coleta de dados para complementar o tema em questão.

4. ESTUDO DE CASO

O presente estudo tem como objetivo principal identificar os impactos financeiros, decorrentes das modalidades de tributação em uma indústria de produtos para laboratórios, estabelecendo comparações entre as opções de tributação.

4.1 Histórico da Indústria Farmacêutica

O setor farmacêutico teve sua origem na década de 20 do século passado é uma das indústrias mais globalizadas e uma das mais antigas no processo de difusão da produção e comercialização por todo o mundo. As grandes empresas multinacionais da indústria farmacêutica estão presentes em várias atividades como : pesquisa e desenvolvimento; produção de fármacos; fabricação, marketing e comercialização de especialidades (medicamentos acabados).

O mercado nacional de produtos farmacêuticos coloca o Brasil em décimo lugar entre os principais mercados do mundo - desde medicamentos acabados até fármacos e seus intermediários - houve uma redução generalizada de alíquotas de importação ao longo dos anos 90. Do lado dos fármacos, os efeitos dessas medidas foram o aumento das importações; a redução da demanda pela produção interna e das margens de lucros; e a elevação dos preços das matérias-primas químicas básicas. Os medicamentos finais, por sua vez, sofreram altas constantes de preços e diminuição das quantidades comercializadas: ao longo da década passada, o total de unidades vendidas no mercado interno caiu 17%.

O Brasil possui um parque industrial significativo para a produção de matérias-primas farmacêuticas (fármacos e complementos). A Associação Brasileira da Indústria de Química Fina reúne 20 associados, cuja produção soma US\$ 359

milhões. As exportações de fármacos são as que dispõem de melhores condições de desenvolvimento, já que o número de países produtores é bem mais restrito. Nos últimos dez anos, o Brasil perdeu espaço como exportador para Índia e China, países que adotaram fortes políticas de incentivos.

Principais mercados de especialidades farmacêuticas* (em US\$ bilhões)

América do Norte	152,8	48,2%
Estados Unidos	150	
Canadá	6	
Europa	75,3	23,7%
Alemanha	17	
França	16	
Itália	11	
Reino Unido	11	
Espanha	6	
Japão	51,5	16,2%
América Latina	18,9	6%
México	5,6	
Brasil	5,4	
Ásia, África e Austrália	18,7	5,9%
TOTAL	317,2	100%

*Vendas diretas e indiretas através de atacadistas e indústrias - preço fábrica
Fonte: IMS HEALTH

Na década de 90, o aumento das importações de medicamentos acabados foi de 1.304% e o de fármacos e intermediários, de 204%. Estes dados indicam ter havido forte realocação da produção das especialidades entre as subsidiárias das multinacionais. Boa parte do que era produzido localmente passou a ser importado.

Na linha de fármacos a importação teve aumento significativo pois 93% dos produtos comprados pelo Brasil são fornecidos por dez países. A maior parte das

importações (77%) está concentrada nos 11 países-sede dos grandes laboratórios multinacionais.

A exportação vem experimentando uma importância secundária no comércio exterior do setor no país: em 2000 equivaleram a apenas 2,7% do valor das importações. Tal fato deve-se à baixa competitividade dos laboratórios nacionais, por não possuírem inovações tecnológicas ou comerciais significativas em relação aos concorrentes dos países que produzem medicamentos acabados.

Com destinos bastante diversificados, mas participação expressiva da América Latina, as exportações totais do setor cresceram apenas 36,5% ao longo da década de 90 - 1996 foi o ano de melhor resultado. No Brasil ainda não se cobrou uma maior atuação dos agentes econômicos nacionais para o aumento das exportações, embora já se observem ações dos fabricantes brasileiros em busca de novos mercados. As vendas de fármacos e intermediários para o exterior cresceram 354% entre 1989 e 2000. No período, o ano de melhor desempenho foi 1999.

Para o mercado latino-americano seguem 35% das vendas brasileiras externas do setor. Isso se deve, principalmente, às operações das subsidiárias das empresas multinacionais. A Argentina é hoje o principal comprador dos produtos farmacêuticos brasileiros - com 13,27% do total em 2000 e aumento de 148% no volume comercializado ao longo da década de 90. Estados Unidos, Alemanha e Suíça diminuíram significativamente sua contribuição nas exportações brasileiras tanto em valor quanto em volume, enquanto Bélgica, Holanda e Japão ganharam importância. Para tentar reduzir o déficit da balança comercial pode-se adotar a produção de matérias-primas, por possuir capacidade ociosa e poder rapidamente aumentar a sua produção, aproveitando, inclusive, o mercado de genéricos.

As exportações de fármacos nacionais exibiram tendência crescente até 1997 e posteriormente estagnaram: 2/3 são destinadas a países centrais, tradicionais produtores de fármacos. Podendo concluir que tais produtos são adquiridos pelos países líderes da indústria farmacêutica.

Houve uma predominância absoluta das importações na década de 90 a partir dos países-sede dos laboratórios multinacionais para as suas subsidiárias locais devido à política de liberalização comercial adotada no Brasil resultando em desvios de comércio intensos.

A diminuição generalizada das alíquotas, em muitos casos reduzidas a zero, é dominante na indústria farmacêutica brasileira. Em consequência desse processo ocorreram no país a substituição da produção local, seja das subsidiárias seja das empresas nacionais, pela importação de fármacos e medicamentos acabados das matrizes ou de terceiros países; a especialização em alguns produtos e o aumento de intercâmbio entre subsidiárias; e a interrupção de atividades mais densas em tecnologia no país.

Portanto, as principais mudanças que afetariam a indústria farmacêutica se o Brasil entrasse na Alca já ocorreu ou estão em vias de acontecer. No caso de uma participação do Brasil na Alca, poderia haver algum desvio de comércio em relação a países localizados fora do continente americano. Para os grandes laboratórios americanos, a situação pouco poderia mudar. As subsidiárias das empresas européias poderiam manter os fluxos atuais, principalmente para os fármacos patenteados, ou iniciar a produção em filiais instaladas em países integrantes da Alca, inclusive o próprio Brasil.

Com a Alca poderá haver ainda, alguma restrição nas relações comerciais do setor em decorrência de maiores exigências de qualidade - seja das especialidades seja dos fármacos. Em contrapartida, os órgãos reguladores brasileiros poderão impor o mesmo padrão para os importados, o que restringirá a possibilidade da entrada no país de produtos de qualidade inferior.

As empresas brasileiras, em geral, ainda são familiares, comandadas pela geração fundadora ou, na maioria dos casos, pela segunda geração. Mesmo com faturamentos expressivos em relação às demais companhias nacionais, quando comparadas com suas congêneres estrangeiras são de pequeno porte -incapazes, por exemplo, de montar programas individuais de pesquisa. Para enfrentar estes desafios será preciso: Implementar uma política governamental de fomento da pesquisa farmacêutica no país, onde poderiam começar com produtos resultantes de modificações de estruturas moleculares ("me too") e ações terapêuticas conhecidas, associadas ao quadro de moléstias da população; Promover ações para aumentar o tamanho e a interação entre as empresas nacionais em atividades de pesquisa e comercialização de produtos novos, por meio da promoção de fusões e aquisições entre os laboratórios nacionais, da formação de consórcios e parcerias entre as empresas, inclusive estrangeiras, para atuação tanto no país quanto no exterior; Incentivar os maiores laboratórios nacionais a implantar, no exterior, atividades de marketing e comercialização de medicamentos acabados produzidos no Brasil. Uma das possibilidades é investir nos negócios com genéricos em países da América Latina.

4.2 Empresa em análise – Laboratórios Ltda

Foi fundada em janeiro de 1968 com o objetivo de produzir meios de cultura, reagentes, corantes e outros produtos destinados ao uso em laboratórios de análises clínicas e pesquisas biológicas e produtos de uso médico veterinário.

Após sucesso encontrado nesta área, resolveu-se atender mais uma fatia do mercado, fundando-se em abril de 1985 a BIODIVERSIDADE LTDA., produzindo produtos destinados à química clínica. O grupo atuou assim até 1999, ano em que a LABORATÓRIOS LTDA assumiu as atividades da BIODIVERSIDADE prevalecendo a marca, passando esta a ser a linha de bioquímica da LABORATÓRIOS LTDA. Atualmente comercializa os produtos para todo o Brasil e mercado externo.

A Certificação na série ISO 9002 só vem confirmar a preocupação em cada vez mais fornecer produtos com qualidade pois também segue os critérios da Vigilância Sanitária, envolvendo as Boas Práticas de Fabricação e Controle no sistema da qualidade.

Seu quadro de funcionários conta com 64 pessoas, os quais juntamente com a Diretoria estão comprometidos com as atividades e os critérios de fabricação, buscando sempre o aperfeiçoamento profissional e material, de forma a atender as necessidades de nossos clientes e a melhoria contínua da qualidade.

Procura sempre contribuir para que seus clientes possam desenvolver melhores meios de atender a sociedade, dando sempre uma maior ênfase aos aspectos técnico-científicos.

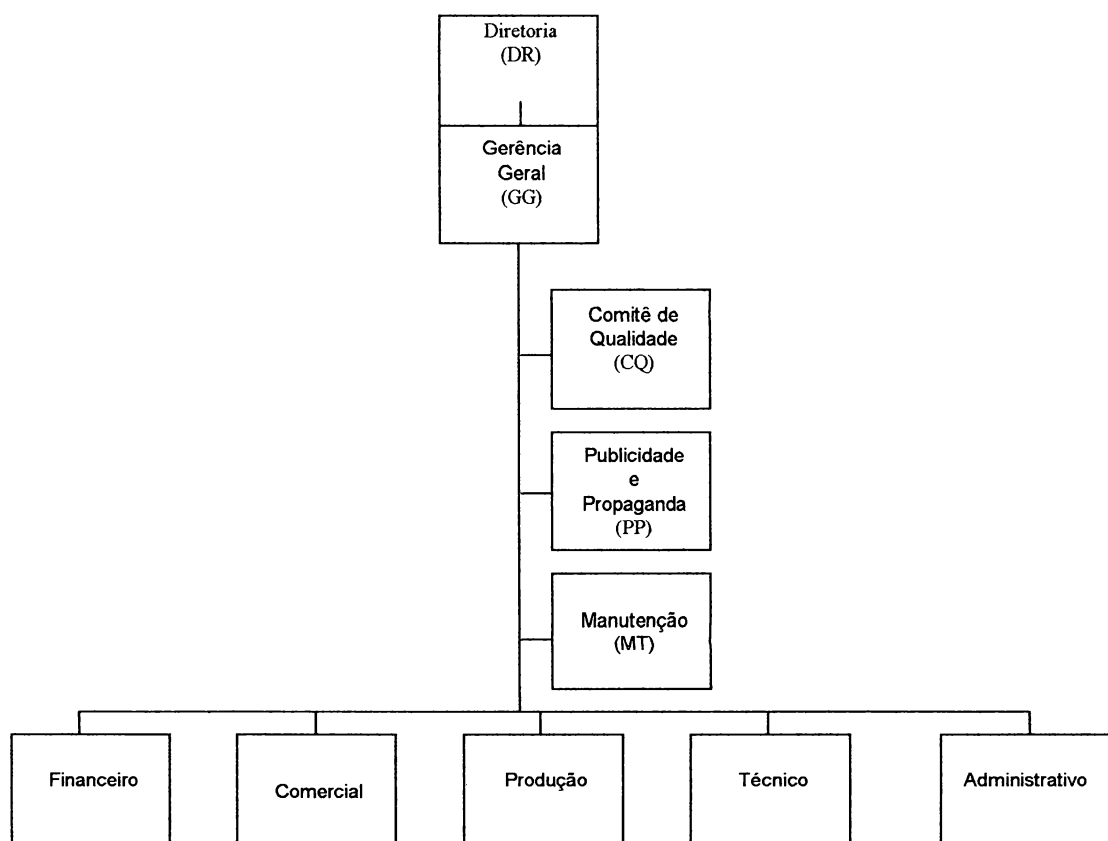
Busca sempre através do Comitê da Qualidade em manter a sua performance com ênfase nas análises críticas, de forma a compreender suas diretrizes.

É uma empresa limitada, única, localizada no município de Pinhais – Pr, possui três sócios, os quais permanecem desde sua fundação.

Eis alguns produtos que são comercializados:

- Meios de cultura prontos para uso, envasados em laminocultivos, placas de Petri, tubos e frascos;
- Reagentes para sorologia;
- Reagentes para bioquímica (marca Bio Diversidade);
- Reagentes diversos destinados a laboratórios de análises clínicas e físico-químicas;
- Corantes para hematologia, bacteriologia e citologia;
- Produtos de uso médico veterinário;
- Produtos comercializados que complementam a linha de produtos para consumo em laboratórios de análises clínicas.

Abaixo esta apresentado o organograma da empresa Laboratórios Ltda.



4.3 Comparativo entre os regimes de tributação da empresa Laboratórios Ltda.

Seu faturamento anual alcança em média R\$ 6.000.000,00 (Seis milhões de reais) colocando-a no mercado como média empresa. Está enquadrada no regime de tributação do lucro presumido, obedecendo a legislação pertinente ao mesmo.

O comparativo entre os regimes de tributação lucro presumido e lucro real está demonstrado a seguir.

Fatores	Exercício 2001		Exercício 2002	
	Lucro Real	Presumido	Lucro Real	Presumido
(+) Rec. Bruta Vendas	5.793.496,49	5.793.496,49	6.578.786,25	6.578.786,25
(-) Deduções Vendas	35.048,77	35.048,77	43.095,45	43.095,45
(=) Rec. Líq. Vendas	5.758.447,72	5.758.447,72	6.535.690,80	6.535.690,80
(-)Custo P. Vend. (CPV)	2.253.341,66		2.300.616,97	
(=) Result. Bruto Oper.	3.505.106,06		4.235.073,83	
(-)Salários	335.754,34		367.427,96	
(-)INSS	117.262,19	117.262,19	133.181,23	133.181,23
(-)FGTS	33.094,27	33.094,27	35.618,13	35.618,13
(-)ICMS	759.589,53	759.589,53	883.922,40	883.922,40
(-)PIS S/ Aliq. Diferenc.	35.619,19	35.619,19	37.810,15	37.810,15
(-)PIS C/ Aliq. Diferenc.	4.572,55	4.572,55	15.109,68	15.109,68
(-)COFINS S/Alíq. Difer.	164.396,26	164.396,26	174.508,42	174.508,42
(-)COFINS C/Alíq. Difer.	21.407,83	21.407,83	70.740,79	70.740,79
(-)CPMF	20.262,97	20.262,97	26.672,20	26.672,20
(-)Outras Despesas	1.462.277,69		1.877.831,99	
(+)Receitas Financeiras	55.345,83	55.345,83	56.860,22	56.860,22
(+)Desp.recuperadas			5.790,66	
(=) Res. Operacional	606.631,12		674.901,76	
Adições				
Brindes	23.179,34		21.205,28	
Base de cal.do IRPJ	629.810,46	518.825,55	696.107,04	583.163,12
Imposto de Renda	94.471,57	77.823,83	104.416,06	87.474,47
Adicional do IRPJ	38.981,04	27.882,55	45.610,70	34.316,31
Total do IRPJ a pagar	133.452,62	105.706,39	150.026,76	121.790,78
base de cal.da CSLL	629.810,46	695.219,57	696.107,06	846.314,57
cont.social a pagar	56.682,94	67.550,89	62.649,64	76.168,31
Total dos tributos	1.345.924,19	1.329.045,90	1.590.239,36	1.575.522,05
%sobre receita	23,23	22,94	24,17	23,95

4.4 Calculo da Carga Tributária

F = Faturamento (operacionais e Não Operacionais)	v1
I = Impostos (IPI, ISS, ICMS, IOF, IPTU, IPVA, IR...)	v2
T = Tributos Diversos (taxas)	v3
C = Contribuições (PIS,COFINS,CSLL)	v4
L = Lucro	v5
CS = Custos	v6
D = Despesas	v7

Faturamento Operacional - v1	6.614.626,59
Impostos - v2	1.024.354,58
ICMS	883.922,40
IOF	139,65
IPTU	9.307,12
IR	122.411,02
II	8.574,39
Tributos Diversos - v3	19.399,20
Taxas	19.399,20
Contribuições - v4	543.721,75
COFINS	245.249,21
PIS	52.919,83
CSLL	76.653,35
INSS	133.181,23
FGTS	35.718,13
Lucro - v5	674.901,76
Custos - v6	2.308.327,49
Custos	2.308.327,49
Despesas - v7	2.043.921,81
Administrativas	534.416,38
Pessoal	512.257,75
Tributária	7.652,49
Financeira	96.931,09
Vendas	892.664,10

a) Cálculo da Carga Tributária Global

$$CTG = v2 + v3 + v4$$

$$CTG = 1.024.354,58 + 19.399,20 + 543.721,75$$

$$CTG = 1.587.475,53$$

b) Cálculo da Carga Tributária X Faturamento - CT/F

$$CT/F = CTG / v1$$

$$CT/F = 1.587.475,53 / 6.614.626,59$$

$$CT/F = 0,239994731$$

c) Cálculo da Carga Tributária X Lucro - CT/L

$$CT/L = CTG / v5$$

$$CT/L = 1.587.475,53 / 674.901,76$$

$$CT/L = 2,352157935$$

d) Cálculo da Carga Tributária X Custo/ Despesa

$$CT/CD = CTG / (v6 + v7)$$

$$CT/CD = 1.587.475,53 / (2.308.327,49 + 2.043.921,81)$$

$$CT/CD = 0,36$$

Aplicação dos Índices	Resultado	Pontuação
CTI (1) - Carga Tributária Ideal - 1 CTI = CTG <= 25% Faturamento	24,00%	5
CTI(2) - Carga Tributária Ideal - 2 CTI(2) = CTG <= até 2x Lucro	2,35	0
CTI(3) - Carga Tributária Ideal - 3 CTI(3) - CTG <= até 35% Custos e Desp.	36,47%	0
Total	Sinal Amarelo	5

Carga Tributária Ideal para Indústria de Médio Porte

Em Relação ao Faturamento	até 25%
Em Relação ao Lucro	até 2 vezes o Lucro
Em Relação aos Custos e Despesas	até 35%

Pontuação

Pontuação sobre o Faturamento	0 a 5
Pontuação sobre o Lucro	0 a 3
Pontuação sobre Custos e Despesas	0 a 2

Classificação da Empresa

0 a 3	Empresa pode estar sem competitividade	Sinal Vermelho
4 a 6	Regular precisa diminuir a carga tributária	Sinal Amarelo
7 a 9	Bom mais pode melhorar	Sinal Verde
10	Empresa com carga tributária ideal	

5. CONCLUSÃO

A proposta da pesquisa foi analisar a estrutura da carga tributária de uma indústria de produtos de laboratório, para tanto se fez necessário um amplo estudo bibliográfico, para definir conceitos, princípios, procedimentos que compõe está complexa carga tributária brasileira através de seus diversos tributos.

Levando em consideração os dados fornecidos para o estudo de caso, foram analisadas as formas de tributação, comparando os atuais regimes tributários permitidos pela legislação, ou seja o lucro presumido ou o lucro real. No tocante ao IRPJ o regime do lucro presumido teve um impacto menor sobre a carga tributária, deste modo a empresa vem adotando o regime correto de tributação.

Através de estudos desenvolvidos pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, foi possível detectar a carga tributária global da empresa em relação aos setores da economia. Foi calculada a carga tributária sobre o faturamento, sobre o lucro, sobre os custos e despesas. Levando-se em consideração os índices de classificação obtidos pela empresa comparados com os parâmetros do setor, se evidenciou a elevada carga tributária da mesma com relação ao seu lucro, custos e despesas, conseqüentemente denota-se a necessidade da redução da carga tributária da mesma.

Um instrumento eficaz para alcançar esta redução é a auditoria interna que mostrará onde está o ponto principal do acréscimo, analisando de forma metódica todos os aspectos tributários.

Enfim, em muitas empresas as formas de tributação disponíveis são apenas utilizadas para atender as exigências legais, pois o custo do cumprimento destas obrigações fiscais é elevado, porém é necessário buscar a melhor forma para a gestão de tributos e a mais viável economicamente. Após estas considerações é inevitável então, dizer que a planificação tributária é decisiva para o desempenho de qualquer pessoa jurídica.

10- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**. 5ª Edição. São Paulo: Editora Atlas. 1996.

AMARAL, Gilberto Luiz e João Eloi Olenike. **Carga Tributária Brasileira 1º trim/2003**.

AMARAL, Gilberto Luiz e João Eloi Olenike. Pesquisa revela carga tributária ideal para a competitividade das empresas. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, nº 133: p. 51-55, 2º quadrimestre de 2002.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Atlas. 1997.

Associação Brasileira de Defesa do contribuinte. **Carga tributária Brasileira é de 36,45 do PIB**. www.contribuinte.org.br. 11/02/2003.

ATTIE, Willian. **Auditoria – Conceitos e Aplicações**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Atlas. 1995.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. 16ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva. 1997.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária do Brasil – 2002**. www.receita.fazenda.gov.br. 04/2003.

Brasília. Lei 8866/94. **Crime de depósito infiel do INSS**.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva. 1998

CASSONE, VITÓRIO. **Planejamento Tributário**. 11ª Edição. São Paulo: Editora Atlas. 1999.

Código Tributário Nacional. 28ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva. 1999.

COOK, João W; WINKLE, Gary M. **Auditoria: filosofia e técnica**. 1ª Edição. 3ª tiragem. São Paulo: Editora Saraiva. 1983.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Editora Atlas. 2000.

Estudos do IBPT, **Carga Tributária Brasileira**. www.ibpt.com.br. Atualizado em 18/11/2003.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda. 1975.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário**. 13ª Edição. São Paulo: Editora Atlas. 1992.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 4ª Edição. Belém: Editora Cejup. 1995.

OLIVEIRA, L.M de e DINIZ FILHO. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 8ª Edição. São Paulo: Editora Atlas. 1998.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 6ª Edição. São Paulo: Editora Atlas. 1986.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à Auditoria**. São Paulo: Editora Atlas, 1988.

7. ANEXOS

ANEXO I – PLANILHA LABORATÓRIOS LTDA

PLANILHA LABORATÓRIOS LTDA

BAS. CALC	JUROS,	PIS	COFINS S/AL	BASC/ALIQ D	PIS C/ALIQ	COFINS C/A	COFINS TOT	PIS TOTAL	REC. EXP	IRPJ	IRPJ + ADIC	CONT.SOC	
01/01	417792,16	4969,78	2747,95	12682,86			12682,86	2747,95	19666,93				
02/01	362171,74	879,79	2359,83	10891,55			10891,55	2359,83					
03/01	577202,45	2945,56	3770,96	17404,44			17404,44	3770,96	4690,26				
TOTAL	1357166,35	8795,13	8878,75	40978,84			40978,85	8878,74	24357,19	17897,55	23829,252	15712,02	
04/01	418724,25	3137,02	2742,10	12655,84			12655,84	2742,10	20577,00				
05/01	612649,10	3359,41	4004,06	18480,26			18480,25	4004,06	21130,98				
06/01	427319,56	476,56	2780,67	12833,88			12833,88	2780,67	5225,20				
TOTAL	1458692,91	6972,99	9526,83	43969,98			43969,97	9526,83	46933,18	19113,46	25855,772	16888,33	
07/01	460411,82	3254,32	3013,83	13909,98			13909,98	3013,83	2429,50				
08/01	450220,14	4837,93	2957,88	13651,74	38246,42	841,42	3939,38	17591,12	3799,30	5535,80			
09/01	406143,39	2900,68	2658,79	12271,32	32188,28	708,14	3315,39	15586,71	3366,93	2904,15			
TOTAL	1316775,35	10992,93	8630,49	39833,05	70434,70	1549,56	7254,77	47087,82	10180,06	10869,45	18425,89	24710,034	16077,51
10/01	451461,71	14212,94	3026,89	13970,24	53470,41	1176,35	5507,45	19477,69	4203,23	9013,89			
11/01	432874,27	5857,04	2851,75	13161,94	45570,26	1002,55	4693,74	17855,68	3854,30	20649,30			
12/01	412205,68	3867,98	2704,48	12482,21	38367,70	844,09	3951,87	16434,08	3548,57	8583,56			
TOTAL	1296541,66	23937,96	8583,12	39614,39	137408,37	3022,98	14153,06	53767,45	11606,10	38246,75	21257,06	29428,43	18054,14
SOMA	5429176,27	50699,01	35619,19	164396,26	207843,07	4572,55	21407,84	185804,09	40191,73	120406,57	76693,96	103823,48	66732,00
01/02	436074,52	3880,30	2859,71	13198,64	54217,02	1192,77	5584,35	18783,00	4052,48	6595,50			
02.02	387466,75	5319,71	2553,11	11783,59	60037,55	1320,83	6183,87	17967,46	3873,94	126,30			
03.02	483245,63	2594,24	3157,96	14575,20	56495,76	1242,91	5819,06	20394,26	4400,87	5798,06			
TOTAL	1306786,90	11794,25	8570,78	39557,43	170750,33	3756,51	17587,28	57144,72	12327,28	12519,86	19649,82	26749,70	17154,1
04/02	537373,00	3699,87	3516,97	16232,19	57099,24	1256,18	5881,22	22113,41	4773,16	5597,15			
05/02	502287,69	6372,62	3306,29	15259,81	59806,60	1315,75	6160,08	21419,89	4622,04	62148,36			
06.02	412553,54	4631,84	2711,70	12515,56	33161,44	729,55	3415,63	15931,19	3441,26	5390,34			
TOTAL	1452214,23	14704,33	9534,97	44007,56	150067,28	3301,48	15456,93	59464,49	12836,45	73135,85	22310,66	31184,43	19417,9
07.02	527520,15	1402,99	3438,00	15867,69	143640,80	3160,10	14795,00	30662,70	6598,10	3098,94			
08.02	475547,20	19826,09	3219,93	14861,20	18829,63	414,25	1939,45	16800,65	3634,18	9827,55			
09.02	498892,16	6181,97	3282,98	15152,22	36873,41	811,22	3797,96	18950,19	4094,20	23023,31			
TOTAL	1501959,51	27411,05	9940,91	45881,12	199343,84	4385,56	20532,42	66413,53	14326,47	35949,80	24958,70	35597,83	21229,33
10.02	544808,60	2193,29	3555,51	16410,06	60935,91	1340,59	6276,40	22686,46	4896,10	7430,20			
11.02	531020,68	1672,59	3462,51	15980,80	59332,09	1305,31	6111,21	22092,00	4767,81	7940,75			
12.02	420816,26	1565,66	2745,48	12671,46	46374,29	1020,23	4776,55	17448,01	3765,72	21636,21			
TOTAL	1496645,54	5431,54	9763,50	45062,31	166642,29	3666,13	17164,16	62226,47	13429,63	37007,16	21218,27	29363,78	18852,02
TOTAL	5757606,18	59341,17	37810,16	174508,42	686803,74	15109,68	70740,79	245249,21	52919,84	158612,67	88137,45	122895,74	76653,35

ANEXO II – PIS/PASEP – INSTRUÇÕES PARA CÁLCULO E PAGAMENTO

PIS/PASEP - Instruções para Cálculo e Pagamento

1. PIS/PASEP - FATURAMENTO

1.1 Contribuintes

São contribuintes do PIS/Pasep - Faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes 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.

2. PESSOAS JURÍDICAS TRIBUTADAS COM BASE NO LUCRO REAL (EXCETO AS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E COOPERATIVAS)

2.1 Base de cálculo, alíquota e pagamento

De acordo com a Lei nº 10.637/2002, a MP nº 107/2003 e o Decreto nº 4.524/2002, a contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, excluídos os valores relativos:

a) às saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

b) às receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

c) às receitas de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990/2000 (combustíveis, entre outros), nº 10.147/2000 (medicamentos e produtos de perfumaria e de toucador) e nº 10.485/2000 (máquinas, tratores, veículos especiais etc.) ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

d) às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

e) às reversões de provisões e às recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, ao resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e aos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita;

f) às receitas não operacionais decorrentes da venda de Ativo Imobilizado em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º.02.2003.

Nota

Para os fatos geradores da contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade não-cumulativa, ocorridos em dezembro/2002 e janeiro/2003, a receita decorrente da venda de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica integra a respectiva base de cálculo.

A alíquota do PIS/Pasep na modalidade em foco é de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), aplicada sobre a base de cálculo.

A contribuição deve ser paga até o último dia útil da primeira quinzena (dia 15 ou o último dia útil anterior, se o dia 15 não for dia útil) do mês seguinte ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

Nota

O direito ao ressarcimento da contribuição ao PIS-Pasep incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo a que faz jus a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais por meio de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, não se aplica a pessoa jurídica submetida à apuração do PIS não cumulativo.

2.1.1 Dedução do IPI e do ICMS devido na condição de contribuinte substituto

A questão da exclusão ou não da base de cálculo do PIS não cumulativo do IPI e do ICMS na condição de substituto tributário vem desde a edição da MP nº 66/2002. A referida MP não previa a dedução desses tributos. Posteriormente, por meio da MP nº 75 (art. 36), ficou definido que esses valores não entrariam no cômputo da contribuição.

Lembramos, porém, que a MP nº 75/2002 foi rejeitada pelo Plenário da Câmara dos Deputados (Ato de 18.12.2002) e que a Lei nº 10.637/2002 não repeliu norma que constou de seu art. 36 e que justamente permitia a exclusão dos referidos valores.

Portanto, se observada literalmente a legislação vigente, o IPI e o ICMS devido na condição de substituto tributário deveriam integrar a base de cálculo da contribuição ao PIS.

Contudo, é interessante lembrar que a norma proposta no art. 36 da MP nº 75/2002 objetiva pôr termo a controvérsias quanto ao correto tratamento a ser dispensado ao IPI e ao ICMS devido na condição de substituto tributário, tendo em vista que a inclusão ou não desses valores na base de cálculo da contribuição tem caráter interpretativo. Isso fica claro ao analisarmos o item 25 da exposição de motivos que acompanhava a referida MP nº 75/2002 e que justificava as alterações pretendidas na legislação. Segue teor dos referidos esclarecimentos:

"25. A norma proposta no art. 36, de caráter interpretativo, objetiva pôr termo a controvérsias quanto ao correto tratamento a ser dispensado ao IPI e ao ICMS devido na condição de substituto tributário, relativamente aos tributos e contribuições incidentes sobre a receita bruta da pessoa jurídica, sendo esclarecido que esses valores, por não terem a natureza de receita própria, não integram base de cálculo dessa espécie."

Ressalte-se, ainda, que o Decreto nº 4.524/2002 (art. 23) prevê que esses valores não

compõem a base de cálculo da contribuição. Res-salvamos, porém, que o Decreto foi editado quan-do ainda vigiam as MPs nºs 66 e 75/2002.

Tendo em vista a relevância do fato, reco-mendamos que o contribuinte fique atento a even-tual manifestação do Fisco sobre o assunto.

2.2 Dedução de créditos

Observadas as regras que constam do subi-tem 2.2.2 adiante, da contribuição apurada de acordo com o item anterior a pessoa jurídica pode-rá descontar créditos calculados em relação a:

a) bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nas letras "b" e "c" do subitem 2.1;

b) bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

c) aluguéis de prédios, máquinas e equipa-mentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

d) despesas financeiras decorrentes de em-préstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optantes pelo Sistema Inte-grado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);

e) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados a venda, bem como a outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado;

f) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

g) bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e tributada conforme procedimen-tos aqui focalizados;

h) energia elétrica consumida nos estabele-cimentos da pessoa jurídica.

Lembra-se, ainda, que é permitido às pes-soas jurídicas que produzam mercadorias de ori-gem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, to-dos da Nomenclatura Comum do Mercosul, desti-nadas à alimentação humana ou animal, deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no

País. Também, neste caso, o desconto somente se aplica a partir de 1º.02.2003. Para os fatos ge-radores da contribuição para o PIS/Pasep, na mo-dalidade não-cumulativa, ocorridos em dezem-bro/2002 e janeiro/2003, não poderá ser efetuado o referido desconto.

Essa dedução não impede que a pessoa jurí-dica aproveite os demais créditos (provenientes do consumo de energia elétrica, dos gastos com aluguéis, da aquisição de bens adquiridos para revenda etc.)

Relativamente a esse crédito presumido, temos que:

- seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisi-ções, de alíquota correspondente a 70% de 1,65 (ou seja, 1,155%)
- o valor das aquisições não poderá ser su-perior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.

Notas

1ª) Caso a pessoa jurídica não aproveite o crédito em determinado mês, poderá aproveitá-lo nos meses subseqüentes.

2ª) A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep submetida à apuração do valor devido na forma focalizada neste item terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam as letras "a" e "b" do subitem 2.2, adquiridos de pes-soa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002, observado que:

a) o montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de sessenta e cinco centésimos por cento sobre o valor do estoque;

b) o crédito presumido calculado segundo a letra "a" desta nota será utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir de 1º.12.2002;

c) de acordo com a MP nº 107/2003, atual Lei nº 10.684/2003, esse benefício, a partir de 1º.02.2003, também se aplica aos estoques de produtos acabados e em elaboração.

3ª) A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro pre-sumido, passar a adotar o regime de tributação com base no lucro real terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens, que será utilizado a partir da data em que for adotado o lucro real, apurado na forma focalizada na 2ª nota.

2.2.1 Direito ao crédito

O direito ao crédito aplica-se, exclusivamen-te, em relação:

a) aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

b) aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

c) aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do início da aplicação das novas regras (1º.12.2002). O direi-to ao crédito é extensivo aos combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na fabrica-ção de produtos destinados à venda e à presta-ção de serviços (ADI SRF nº 2/2003).

Observe-se que não dá direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

2.2.2 Determinação do crédito

O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor:

- a) dos itens mencionados nas letras "a" e "b" do item 2.2, adquiridos no mês;
- b) dos itens mencionados nas letras "c", "d" e "h", do item 2.2, incorridos no mês;
- c) dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nas letras "e" e "f" do item 2.2, incorridos no mês;

Nota

A apuração dos créditos decorrentes dos encargos de depreciação e de amortização dos referidos bens alcança os encargos incorridos em cada mês, independentemente da data de aquisição desses bens (ADI SRF nº 2/2003).

- d) dos bens mencionados na letra "g" do item 2.2, devolvidos no mês.

2.2.3 Faturamento "misto" (parte da receita sujeita ao regime da não-cumulatividade, parte não) - Procedimento

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

O crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

- a) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou
- b) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Se a empresa não possuir sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração (letra "b" acima), o crédito será determinado da seguinte forma:

Receitas sujeitas ao PIS-Pasep não cumulativo	× 100 =	Percentual da receita sujeita ao PIS-Pasep não cumulativo
Receita total		

Lembra-se que o método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário.

2.3 Operações não sujeitas à incidência da contribuição

A contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo não incidirá sobre as receitas decorrentes das seguintes operações:

- a) exportação de mercadorias para o exterior;

- b) prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

- c) vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Notas

1ª) A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de cento e oitenta dias contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.

2ª) Considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno, observado que:

- a) no pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, nenhum valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou de contribuição para o PIS/Pasep, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência;

- b) a empresa deverá pagar, também, os impostos e as contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso tenha alienado ou utilizado as mercadorias.

2.3.1 Utilização dos créditos pela pessoa jurídica vendedora

A pessoa jurídica vendedora que realizar quaisquer das operações referidas acima poderá utilizar o crédito apurado na forma do subitem 2.2.2, com a finalidade de:

- a) dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;
- b) compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), observadas as regras específicas aplicáveis à matéria.

Nota

A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas neste item, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

2.4 Casos em que não se aplicam as regras do "PIS não cumulativo"

Permanecem sujeitos às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep vigentes anteriormente à MP nº 66/2002 (que foi convertida, com emendas, na Lei nº 10.637/2002), não se lhes aplicando, portanto, as normas focalizadas nos itens anteriores:

- a) as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- b) as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

c) as pessoas jurídicas imunes a impostos;

d) as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

Nota

As pessoas jurídicas acima referidas (Lei nº 9.718/98) compreendem: bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito, empresas de seguros privados, entidades de previdência privada, abertas e fechadas, empresas de capitalização, pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros e operadoras de planos de assistência à saúde. A Lei nº 7.102/83 dispõe sobre segurança para estabelecimentos financeiros e estabelece normas para constituição e funcionamento das empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores.

e) os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei (art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988);

f) as receitas decorrentes das operações:

f.1) de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990/2000 (combustíveis, entre outros), nº 10.147/2000 (medicamentos e produtos de perfumaria e de toucador) e nº 10.485 (máquinas, tratores, veículos especiais etc.) ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

f.2) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;

f.3) de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, no caso de pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, no que se refere às operações;

g) as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

h) sociedades cooperativas.

3. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS - RECEITA DECORRENTE DA AVALIAÇÃO DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - CÔMPUTO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP

A partir de 30.08.2002, a receita decorrente da avaliação de títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros derivativos e itens objeto de *hedge*, registrada pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, em decorrência da valoração a preço de mercado no que exceder ao ren-

dimento produzido até a referida data, somente será computada na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep na alienação dos respectivos ativos, observando-se que:

a) os registros contábeis de que tratam este item serão efetuados em contrapartida à conta de ajustes específica para esse fim, na forma a ser estabelecida pela Secretaria da Receita Federal;

b) ficam convalidados os procedimentos efetuados anteriormente à vigência da MP nº 66/2002, no curso do ano-calendário de 2002, desde que observado o disposto neste item.

Nota

Considera-se alienação qualquer forma de transmissão da propriedade, bem como a liquidação, o resgate e a cessão dos referidos títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros derivativos e itens objeto de *hedge*.

4. DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS

4.1 Base de cálculo

A base de cálculo do PIS/Pasep - Faturamento é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (inclusive as variações monetárias ativas), sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, excluídos os valores cuja exclusão é admitida para efeito de determinação da base de cálculo da Cofins (veja, na pág. 8, o item 2 do texto sob o título "Cofins - Instruções para Cálculo e Pagamento").

Notas

1ª) Aplicam-se ao PIS/Pasep os procedimentos específicos informados nas notas ao item que trata da base de cálculo da Cofins (no texto acima referido), exceto no tocante ao informado nas notas seguintes.

2ª) Os fabricantes e importadores de cigarro devem recolher o PIS/Pasep, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, calculado sobre o preço fixado para venda do produto no varejo, multiplicado por 1,38 (um inteiro e trinta e oito centésimos).

3ª) De acordo com os arts. 2º, 42 e 56, II, da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores e 3º da Lei nº 9.990/2000, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º.07.2000:

I - o PIS/Pasep devido pelas refinarias de petróleo e demais produtores e importadores de derivados de petróleo deve ser calculado com base nas seguintes alíquotas:

a) 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolina, exceto gasolina de aviação;

b) 2,23% (dois inteiros e vinte e três centésimos por cento) sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo *diesel*;

c) 2,56% (dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo (GLP);

d) 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre a receita bruta decorrente das demais atividades;

II - o PIS/Pasep devido pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes (inclusive as importadoras desse produto) deve ser calculado com base nas seguintes alíquotas.

a) 1,46% (um inteiro e quarenta e seis centésimos por cento) sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina;

b) 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre a receita bruta decorrente das demais atividades;

III - fica reduzida para zero a alíquota do PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta decorrente de venda dos seguintes produtos, exceto no caso de venda de produtos importados, cuja contribuição será calculada de acordo com as normas informadas nos números I e II desta nota:

a) gasolina, exceto gasolina de aviação, óleo *diesel* e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

b) álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores;

c) álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas.

4ª) Na base de cálculo da contribuição das empresas públicas e sociedades de economia mista não se incluem os recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União.

5ª) A partir de 11.06.2000, as pessoas jurídicas fabricantes e os importadores de veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711 e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/Pasep, devida pelos comerciantes varejistas, calculada sobre o preço de vendas da pessoa jurídica fabricante (art. 44 da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores, AD SRF nº 19/2000, INs SRF nºs 54/2000 e 112/2000).

6ª) Os fabricantes, os importadores e os comerciantes de medicamentos, perfumes, produtos de beleza, de toucador e outros devem recolher o PIS/Pasep, observado o seguinte:

I - em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2001, as alíquotas aplicáveis nas vendas dos produtos classificados nos códigos 3003, 3004, 3303 a 3307, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) são:

a) às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação:

a 1) 2,20%, nas vendas desses produtos; e

a.2) 0,65%, sobre a receita bruta das demais atividades;

b) aos comerciantes varejistas e atacadistas não enquadrados como industrial ou importador:

b 1) zero, nas vendas desses produtos (exceto para as pessoas jurídicas optantes pelo Simples), e

b.2) 0,65%, sobre a receita de comercialização dos produtos acima mencionados, que tenham sido faturados pelo industrial ou importador até 30.04.2001, adotando o método denominado Peps (primeiro a entrar, primeiro a sair);

II - será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação de medicamentos classificados nas subposições 3003 e 3004 da TIPI, que tenham firmado com a União compromisso de ajustamento de conduta que vise assegurar a repercussão nos preços da redução de carga tributária, observadas as instruções para cálculo, concen-

são e utilização contidas na IN SRF nº 40/2001, mediante as seguintes alíquotas:

a) 0,65%, a partir da data da protocolização do pedido até 30.04.2001; e

b) 2,20%, a partir de 1º.05.2001;

III - a pessoa jurídica que comprar para industrialização, a partir de 1º.05.2001, produto classificado na posição 3003 (medicamentos), tributado pela alíquota de 2,20%, poderá excluir da base de cálculo da contribuição o respectivo valor de aquisição.

7ª) De acordo com a Lei nº 10.485/2002, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º.11.2002:

I - O PIS/Pasep devido pelos fabricantes e pelas importadoras dos produtos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, deve ser calculado com base na alíquota de 1,47%;

II - O PIS/Pasep devido pelos fabricantes e pelas importadoras dos produtos classificados nas posições 40 11 (pneus novos de borracha) e 40 13 (câmaras-de-ar de borracha) da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, deve ser calculado com base na alíquota de 1,43%;

4.2 Alíquota

A alíquota do PIS/Pasep - Faturamento é de 0,65% sobre a base de cálculo.

5. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, SEGURADORAS E EQUIPARADAS

As instituições financeiras, empresas de seguros privados e demais entidades submetidas à competência normativa do Banco Central e da Superintendência de Seguros Privados (Susep), inclusive as sociedades corretoras de seguro, sujeitam-se à contribuição na base de 0,65% sobre as suas receitas, podendo efetuar nestas as mesmas exclusões ou deduções admitidas para efeito de determinação da base de cálculo da Cofins.

6. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

A contribuição para o PIS/Pasep será determinada na base de 1% sobre a folha de salários do mês pelas seguintes entidades:

a) templos de qualquer culto;

b) partidos políticos;

c) instituições de educação e de assistência social imunes ao Imposto de Renda;

d) instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associações isentas do Imposto de Renda;

e) sindicatos, federações e confederações;

f) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

g) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

h) fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

i) condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

j) Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e Organizações Estaduais de Cooperativas, previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

7. SOCIEDADES COOPERATIVAS

As cooperativas ficam sujeitas à contribuição na modalidade tratada no item 4, inclusive em relação aos fatos geradores ocorridos entre 1º.12.2002 e 31.01.2003. A base de cálculo da contribuição será determinada excluindo-se (art. 15 da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores, Ato Declaratório SRF nº 70/99 e Ato Declaratório Interpretativo nº 2/2003):

a) os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

b) as receitas de venda de bens e mercadorias a associados que sejam vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa;

c) as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e semelhantes;

d) as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização da produção do associado;

e) as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos com instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos;

f) as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764/71, observando-se que:

f.1) as sobras líquidas apuradas após a destinação para a constituição dos Fundos somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas;

f.2) a entrega de produção à cooperativa, para fins de beneficiamento, armazenamento, industrialização ou comercialização, não configura receita do associado.

As cooperativas que excluam da base de cálculo do PIS/Faturamento qualquer um dos valores relacionados nas letras "a" a "e" sujeitam-se também à contribuição na base de 1% sobre a folha de salários mensal.

As cooperativas que recebam para comercialização a produção de suas associadas são responsáveis pelo pagamento da contribuição incidente sobre o faturamento dessa produção, na modalidade PIS/PASEP - Faturamento. O valor das contribuições pagas pela cooperativa deverá ser por ela informado, individualizadamente, às suas filiadas, com o montante do faturamento relativo às vendas dos produtos de cada uma, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação.

8. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO

As pessoas jurídicas de direito público interno calcularão a sua contribuição na base de 1% sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas no mês, observado o seguinte:

a) serão incluídas nas receitas correntes quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas no todo ou em parte por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas (inclusive fundações públicas);

b) não poderão ser deduzidas as transferências orçamentárias efetuadas para empresas públicas, sociedades de economia mista ou outras entidades estatais que explorem atividade econômica, sob regime jurídico de empresa privada;

c) para determinação da base de cálculo, não se incluem entre as receitas das autarquias os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

9. PRAZO DE PAGAMENTO

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.

10. EMPRESA COM FILIAIS - APURAÇÃO E PAGAMENTO CENTRALIZADO

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

11. PREENCHIMENTO DO DARF

Veja instruções na pág. 1.

(FUND.: Leis nºs 9.065/95, art. 17, 9.430/96, art. 66, 9.532/97, art. 69, 9.701/98, 9.715/98, 9.718/98, 9.779/99, art. 15; Decreto nº 4.524/2002; MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores, arts. 2º a 5º, 14, § 1º, e 23, I; PN COSIT nº 1/96; ADs SRF nºs 73 e 74/99; e ADN COSIT nº 4/99)

ANEXO III – COFINS – INSTRUÇÕES PARA CÁLCULO E PAGAMENTO

COFINS - Instruções para Cálculo e Pagamento

1. CONTRIBUINTES

São contribuintes da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (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.

2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (inclusive as variações monetárias ativas - sobre as receitas de variações cambiais, veja a 11ª nota no final deste item), sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, excluídos:

I - o IPI, nas empresas contribuintes desse imposto;

II - as vendas canceladas e os descontos concedidos incondicionalmente;

III - o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;

IV - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

V - a receita decorrente da venda de bens do Ativo Permanente;

VI - as receitas decorrentes dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

VII - as receitas da exportação de mercadorias para o exterior;

VIII - as receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IX - as receitas do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

X - as receitas do transporte internacional de cargas ou passageiros;

XI - as receitas auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas no Registro Especial Brasileiro (REB);

XII - as receitas do frete de mercadorias importadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no Registro Especial Brasileiro (REB);

XIII - as receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248/72 e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

XIV - as receitas de vendas, com o fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras, registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;

XV - as receitas próprias das entidades sem fins lucrativos, relacionadas no item 3 do texto sob o título "PIS/PASEP - Instruções para Cálculo e Pagamento" (pág. 6);

XVI - nas sociedades cooperativas (art. 15 da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores, Ato Declaratório SRF nº 70/99):

a) os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

b) as receitas de venda de bens e mercadorias a associados que sejam vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa;

c) as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

d) as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

e) as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos com instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos;

f) as "Sobras líquidas" apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica Educacional e Social (RATES) e para o Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (FATES), efetivamente distribuídas (art. 2º, IX, da IN SRF nº 145/99);

XVII - o faturamento correspondente a vendas de materiais e equipamentos, assim como a prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetuadas diretamente à Itaipu Binacional (AD SRF nº 74, de 10.08.99);

XVIII - a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função das taxas de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada (art. 31 da MP nº 2 158/2001 e reedições posteriores);

XIX - as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa.

Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira

Na determinação da base de cálculo da contribuição, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos.

a) imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514/97, e

b) financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional.

Notas

1ª) As instituições financeiras, empresas de seguros privadas e demais entidades submetidas à competência normativa do Banco Central do Brasil e da Superintendência de Seguros Privados (Susep), além das exclusões acima referidas, que lhe sejam pertinentes, poderão excluir ou deduzir das receitas os valores de que tratam o art. 1º da Lei nº 9 701/98, com as alterações da MP nº 2 037-19/2000, e os §§ 6º a 8º do art. 3º da Lei nº 9 718/98, acrescentados pelo art. 2º da MP nº 2 158/2001 e reedições posteriores, observado o seguinte

a) as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, inclusive as associações de poupança e empréstimo, deverão apurar o valor da contribuição mediante o preenchimento da planilha de cálculo conforme modelo anexo à IN SRF nº 3/99, a qual deverá ser mantida no estabelecimento matriz da instituição, à disposição da Receita Federal, no preenchimento desta planilha de cálculo, devem ser observadas, ainda, as instruções do AD SRF nº 39/99 e do ADI nº 7/2001,

b) as empresas de seguros privados, as entidades de previdência privada abertas e as empresas de capitalização deverão apurar a contribuição mediante o preenchimento da planilha de

cálculo conforme modelos I, II, III e IV, anexos à IN SRF nº 4/99, a qual deverá ser mantida no estabelecimento matriz à disposição da Receita Federal

2ª) A base de cálculo da contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuintes e de contribuintes substitutos dos comerciantes varejistas, será obtida multiplicando-se o preço de venda do produto no varejo por 118% (cento e dezoito por cento)

3ª) O importador de cigarros sujeita-se, na condição de contribuinte e de contribuinte substituto dos comerciantes varejistas, ao pagamento da contribuição calculada segundo as mesmas normas aplicáveis aos fabricantes de cigarros nacionais, a qual deverá ser paga na data do registro da Declaração de Importação no Siscomex (arts. 53 e 54 da Lei nº 9 532/97)

4ª) Se a empresa for tributada pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido, a receita proveniente de vendas de bens ou direitos ou de prestação de serviços, cujo preço seja recebido a prazo ou em parcelas, poderá ser computada na base de cálculo da Cofins somente no mês do efetivo recebimento, desde que adote o mesmo critério em relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro

5ª) Nas empresas que tenham por objeto social (declarado em seus atos constitutivos) a compra e a venda de veículos auto motores, nas vendas de veículos usados, adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço de venda de veículos novos ou usados, será computada como receita a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada, o qual deve corresponder ao preço ajustado entre as partes (art. 5º da Lei nº 9 716/98 e IN SRF nº 152/98)

6ª) De acordo com os arts. 2º, 42 e 56, II, da MP nº 2 158/2001 e reedições posteriores, 3º da Lei nº 9 990/2000, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º 07 2000

I - a Cofins devida pelas refinarias de petróleo e demais produtores e importadores de combustíveis derivados de petróleo deve ser calculada com base nas seguintes alíquotas

a) 12,45% (doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolina, exceto gasolina de aviação,

b) 10,29% (dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento), sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel,

c) 11,84% (onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo (GLP);

d) 3% (três por cento), sobre a receita bruta das demais atividades,

II - a Cofins devida pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes (inclusive as importadoras desse produto) deve ser calculada com base nas seguintes alíquotas

a) 6,74% (seis inteiros e setenta e quatro centésimos por cento), sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina,

b) 3% (três por cento), sobre a receita bruta decorrente das demais atividades,

III - fica reduzida para zero a alíquota da Cofins incidente sobre a receita bruta decorrente da venda dos seguintes produtos, exceto no caso de venda de produtos importados, cuja contribuição será calculada de acordo com as normas informadas nos números I e II desta nota

a) gasolina, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas,

b) álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores,

c) álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas

7ª) No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens e serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento da contribuição poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço. Esse diferimento aplica-se também aos subempreiteiros ou subcontratados, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento

8ª) As cooperativas que comercializam a produção de associados, pessoas jurídicas, deverão rotar e recolher a contribuição devida pelas suas filadas, incidentes sobre a receita de vendas desses produtos, devendo informar a elas, individualizadamente, o valor das contribuições recolhidas, juntamente com o montante do faturamento relativo às vendas dos produtos de cada uma

9ª) A partir de 1º 01 2000, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito da base de cálculo da contribuição, à opção da pessoa jurídica (art. 30 da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores):

a) no momento da liquidação da operação correspondente (regime de caixa); ou

b) pelo regime de competência, aplicando-se a opção escolhida para todo o ano-calendário.

10ª) A base de cálculo da contribuição das empresas de fomento comercial *factoring* é o valor do faturamento mensal, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, nos termos do art. 3º da Lei nº 9 718, de 1998, inclusive a receita bruta auferida com a prestação cumulativa e contínua de serviços:

a) de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos,

b) de administração de contas a pagar e a receber;

c) de aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, hipótese em que o valor da receita a ser computado é o valor da diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

11ª) A partir de 11 06 2000, as pessoas jurídicas fabricantes e os importadores de veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711 e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para a Cofins, devida pelos comerciantes varejistas, calculadas sobre o preço de vendas da pessoa jurídica fabricante (art. 44 da MP nº 2 158/2001 e reedições posteriores, AD SRF nº 19/2000, INs SRF nºs 54/2000 e 112/2000)

12ª) Os fabricantes, os importadores e os comerciantes de medicamentos, perfumes, produtos de beleza, de toucador e outros devem recolher a Cofins, observado o seguinte:

I - em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2001, as alíquotas aplicáveis nas vendas dos produtos classificados nos códigos 3003, 3004, 3303 a 3307, 3401.11 90, 3401 20 10 e 9603 21 00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) são:

a) nas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação:

a) 1) 10,30%, nas vendas desses produtos, e

a.2) 3%, sobre a receita bruta das demais atividades,

b) nos comerciantes varejistas e atacadistas não enquadrados como industrial ou importador

b) 1) zero, nas vendas desses produtos (exceto para as pessoas jurídicas optantes pelo Simples); e

b) 2) 3%, sobre a receita de comercialização dos produtos mencionados anteriormente, que tenham sido faturados pelo industrial ou importador até 30 04 2001, adotando o método denominado PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair);

II - será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição às pessoas jurídicas que procedam à

industrialização ou à importação de medicamentos classificados nas subposições 3003 e 3004 da TIPI, que tenham firmado com a União compromisso de ajustamento de conduta que vise assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária, observadas as instruções para cálculo, concessão e utilização contidas na IN SRF nº 40/2001, mediante as seguintes alíquotas:

a) 3%, a partir da data da protocolização do pedido até 30.04.2001, e

b) 10,30%, a partir de 1º 05.2001;

III - a pessoa jurídica que comprar para industrialização, a partir de 1º.05.2001, produto classificado na posição 3003 (medicamentos), tributado pela alíquota de 10,30%, poderá excluir da base de cálculo da contribuição o respectivo valor de aquisição.

13ª) No caso de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a IN SRF nº 75/2001 estabeleceu que:

a) a receita bruta para efeito de incidência da contribuição corresponde ao valor:

a.1) dos serviços prestados ao adquirente, na hipótese de pessoa jurídica importadora contratada, e

a.2) da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada, na hipótese de adquirente por encomenda (adquirente corresponde à pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada);

b) as normas de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive nas hipóteses de alíquotas diferenciadas, aplicáveis à receita bruta de importador, aplicar-se-ão à receita bruta do adquirente, decorrente da venda de mercadoria importada;

c) o disposto em "a" e "b" aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

c) 1) contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiro;

c) 2) os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora devem evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiro;

c.3) a nota fiscal de saída de mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação (a emissão da nota fiscal não caracteriza operação de compra e venda)

A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o exposto em "c" caracteriza compra e venda, sujeita à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no valor da operação

Consulte, ainda, a IN SRF nº 98, de 05.12.2001.

14ª) A contribuição devida pelas pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, inclusive por equiparação, seguirá o mesmo regime de reconhecimento de receitas previsto na legislação do Imposto de Renda (art. 2º da MP nº 2.221/2001).

15ª) As operadoras de planos de assistência à saúde poderão, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º 12 2001, deduzir, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep:

a) as co-responsabilidades cedidas,

b) a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas, e

c) o valor das indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades

16ª) De acordo com a Lei nº 10.485/2002, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1ª.11.2002:

I - A Cofins devida pelos fabricantes e pelas importadoras dos produtos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitos ao pagamento das contribuições à alíquota de 6,79%;

II - A Cofins devida pelos fabricantes e pelas importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam sujeitos ao pagamento das contribuições à alíquota de 6,6%;

III - ficam reduzidas para zero as alíquotas das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda

a) dos produtos relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/02;

b) dos produtos referidos no item I, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas, exceto a empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equiparados a estabelecimento industrial (art. 17, § 5º, da MP nº 2.189-29/01);

c) auferida por comerciantes atacadistas e varejistas na venda dos produtos de que trata o item II.

As alíquotas acima mencionadas aplicam-se, inclusive, à empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equiparada a estabelecimento industrial.

IV - A base de cálculo da contribuição para as contribuições PIS/Pasep e Cofins fica reduzida:

a) em 30,2% no caso da venda de:

a.1) caminhões com chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg, e caminhão monobloco com carga útil ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal;

b) em 48,1% no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8704.10.00, 87.05, 8706.00.10 Ex. 01, somente os destinados aos produtos classificados nos Ex. 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.00

A redução de base de cálculo aplica-se, inclusive, à empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equiparada a estabelecimento industrial

V - Poderão ser excluídos da base de cálculo da contribuição para as contribuições PIS/Pasep e Cofins os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729/79 sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de

veículos automotores de via terrestre a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, e o ICMS incidente sobre esses valores, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão

Os valores referidos neste item:

a) não poderão exceder a 9% (nove por cento) do valor total da operação,

b) serão tributados, para fins de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, à alíquota de 0% (zero por cento) pelos referidos concessionários.

As alterações mencionadas neste texto não se aplicam a produtos usados.

3. ALÍQUOTAS

3% (três por cento).

Em relação aos fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º.09.2003, a alíquota da Cofins passa a ser de 4% para bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito, empresas de seguros privados, entidades de previdência privada, abertas e fechadas, empresas de capitalização e pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros (art. 18 da Lei nº 10.684/2003).

4. PRAZO DE PAGAMENTO

Até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador (dia 15 ou o último dia útil anterior, se o dia 15 não for útil).

5. EMPRESA COM FILIAIS - APURAÇÃO E PAGAMENTO CENTRALIZADO

Nas empresas que tenham filiais, a apuração e o pagamento das contribuições serão efetuados, obrigatoriamente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz (art. 15 da Lei nº 9.779/99).

6. PREENCHIMENTO DO DARF

Veja instruções na pág. 1.

(FUND.: Lei Complementar nº 70/91; Lei nº 9.069/95, art. 57; Lei nº 9.430/96, art. 66; Lei nº 9.532/97, art. 69; Lei nº 9.718/98, arts. 2º a 9º e 17; MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores, arts. 2º a 5º, 14, 16, 18 e 47; IN SRF nº 104/98; AD CSAr nº 12/92; AD Cosit nº 147/94; ADs SRF nºs 70, 73, 74/99 e 9/2000; ADN Cosit nºs 4/99 e 21/2000; e citados no texto)

**ANEXO IV – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (CSL)–INSTRUÇÕES
PARA CÁLCULO E PAGAMENTO**

Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) - Instruções para Cálculo e Pagamento

1. EMPRESAS QUE OPTARAM PELO PAGAMENTO MENSAL DO IRPJ POR ESTIMATIVA

As pessoas jurídicas que optaram pelo pagamento mensal do IRPJ por estimativa deverão também pagar a CSL pelo mesmo critério (art. 28 da Lei nº 9.430/96).

1.1 Base de cálculo

A base de cálculo da CSL devida mensalmente por estimativa corresponderá ao somatório dos seguintes valores, apurados em cada mês (arts. 29 e 30 da Lei nº 9.430/96):

I - 12% (doze por cento) da receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços, na forma definida na legislação do Imposto de Renda;

II - ganhos de capital (lucros) obtidos na alienação de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não caracterizado como ativo financeiro;

III - rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e ganhos líquidos de operações financeiras de renda variável;

IV - demais receitas e resultados positivos não abrangidos pelos números anteriores, inclusive juros remuneratórios do capital próprio pagos ou creditados por sociedade da qual a empresa seja sócia ou acionista.

Notas

1ª) A partir de 1º.01.2000, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, à opção da pessoa jurídica (art. 30 da MP nº 2.158/2001 e edições posteriores)

a) no momento da liquidação da operação correspondente (regime de caixa), ou

b) pelo regime de competência, aplicando-se a opção escolhida para todo o ano-calendário

2ª) Por força do estabelecido na alínea "d" do § 1º do art. 29 da Lei nº 8.981/95 (acrescentada pelo art. 82 da MP nº 2.158-35/2001), as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º.01.2002, para fins de apuração da base de cálculo mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro devidos por estimativa:

a) as co-responsabilidades cedidas; e

b) a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas

1.1.1 Prestadoras de serviços - Alíquota a partir de 1º.09.2003

Para os fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º.09.2003, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no mês sobre o lucro das empresas optantes pela estimativa mensal e das pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil será de 32% para aquelas que exerçam as seguintes atividades (art. 22 da Lei nº 10.684/2003):

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares,

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 da venda mercantil a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

1.2 Alíquotas

No cálculo da CSL aplicam-se as seguintes alíquotas:

a) 8%, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º.01 a 30.04.99 (arts. 19 da Lei nº 9.249/95 e 7º da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores);

b) 12%, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 1º.05.99 a 31.01.2000 (art. 6º, I, da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores);

c) 9%, relativamente aos fatos geradores ocorridos desde 1º.02.2000 (art. 6º, II, da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores e art. 37 da Lei nº 10.637/2002).

1.3 Bônus de adimplência fiscal

Em relação a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, foi instituído bônus de adimplência fiscal, aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, o qual:

a) corresponde a um por cento da base de cálculo da CSL determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido;

b) será calculado em relação à base de cálculo referida na letra "a", relativamente ao ano-calendário em que permitido seu aproveitamento;

c) será calculado em relação aos quatro trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSL devida correspondente ao último trimestre, na hipótese de período de apuração trimestral;

d) será deduzido em relação à CSL devida no ano-calendário;

e) tiver parcela que não possa ser aproveitada em determinado período poderá sê-lo em períodos posteriores, vedado o ressarcimento ou a compensação distinta da referida neste item;

f) será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária:

f.1) na aquisição do direito, a débito de conta de ativo circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;

f.2) na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSL e a crédito da conta de ativo circulante referida em "f.1".

Lembra-se que a utilização indevida do bônus implica a imposição da multa de cento e cinquenta por cento, se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas passarão a ser de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

1.3.1 Pessoas jurídicas que não farão jus ao bônus

Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos cinco anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

a) lançamento de ofício;

b) débitos com exigibilidade suspensa;

c) inscrição em dívida ativa;

d) recolhimentos ou pagamentos em atraso;

e) falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

Notas

1ª) Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nas letras "a" e "b" serão desconsideradas desde a origem.

2ª) O período de cinco anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

1.4 Cálculo com base no resultado de balanço ou balancete levantado para efeito do Imposto de Renda

No mês em que o pagamento do Imposto de Renda for suspenso ou reduzido, com base no resultado de balanço ou balancete levantado, deverá ser calculada a CSL devida com base no resultado apurado no ano-calendário em curso, até o mês do levantamento do balanço ou balancete, ajustado pelas adições, exclusões e compensação admitidas pela legislação pertinente, aplicando-se, sobre a base de cálculo apurada, as alíquotas informadas no subitem 1.2.

Do valor da contribuição devida no período em curso, até o mês do balanço ou balancete, será deduzida a soma da CSL paga, correspondente aos meses anteriores do mesmo ano-calendário, que compreende:

a) a soma da CSL paga mensalmente, por estimativa ou com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução;

b) o valor da CSL retida na fonte sobre pagamentos efetuados por órgão da administração pública federal, pelo fornecimento de bens e serviços;

c) os saldos da CSL a restituir ou a compensar apurados em anos-calendário anteriores, nos quais a empresa foi submetida à apuração anual do lucro real, observando-se que o saldo a restituir ou a compensar apurado em 2000 pode ser compensado com a CSL mensal devida a partir de janeiro de 2001, a ser paga em fevereiro de 2001, acrescido de juros pela taxa SELIC a partir de janeiro/2001 até o mês anterior ao da compensação mais 1%

O saldo remanescente, depois de efetuadas as deduções e compensações:

a) se for positivo, corresponderá ao valor da CSL a pagar relativa ao mês do levantamento do balanço ou balancete;

b) se for negativo, autorizará a empresa a suspender o pagamento da CSL relativa ao mês do levantamento do balanço ou balancete.

Nota:

A partir de 1º 01 2000, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, a opção da pessoa jurídica (art. 30 da MP nº 2 158/2001 e reedições posteriores)

a) pelo regime de competência, aplicando-se para todo o ano-calendário, ou

b) no momento da liquidação da operação correspondente (regime de caixa)

1.4 Prazos de pagamento

1.4.1 Contribuição mensal

A CSL devida mensalmente deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao mês da sua apuração

1.4.2 Saldo apurado em 31 de dezembro

O saldo da CSL a pagar apurado em 31 de dezembro deverá ser pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, acrescido de juros calculados, à taxa SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir de 1º de fevereiro (do ano subsequente) até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento, observando o seguinte:

a) esse prazo não se aplica à contribuição mensal relativa ao mês de dezembro, que deverá ser paga até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente;

b) se o saldo apurado for negativo, o valor pago a maior poderá ser restituído ou compensado com a CSL devida mensalmente, a partir de janeiro, a pagar a partir de fevereiro (caso a empresa permaneça no regime de pagamentos mensais), acrescido de juros equivalentes à taxa SELIC acumulada mensalmente, a partir de janeiro do ano subsequente ao do período de apuração até o mês anterior ao da compensação ou restituição mais 1% (AD SRF nº 3/2000).

2. EMPRESAS SUBMETIDAS À APURAÇÃO TRIMESTRAL

2.1 Empresas submetidas à apuração trimestral com base no lucro real

As pessoas jurídicas submetidas à apuração trimestral do IRPJ com base no lucro real deverão apurar a CSL, devida em cada trimestre, com base no resultado trimestral apurado contabilmente, ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas ou autorizadas pela legislação vigente.

Nota:

A partir de 1º 01 2000, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, a opção da pessoa jurídica (art. 30 da MP nº 2 158/2001 e reedições posteriores)

a) pelo regime de competência, aplicando-se para todo o ano-calendário, ou

b) no momento da liquidação da operação correspondente (regime de caixa)

2.2 Pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado e demais entidades dispensadas de escrituração contábil

As pessoas jurídicas submetidas à tributação do IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado e as demais entidades dispensadas de escrituração contábil (exceto empresas optantes pelo SIMPLES) ficam sujeitas à apuração trimestral da Contribuição Social sobre o Lucro

A base de cálculo da CSL devida por essas pessoas jurídicas corresponderá ao somatório dos valores referidos no subitem 1.1, apurados em cada trimestre

Notas:

1º) De acordo com a IN SRF nº 104/98, a receita proveniente de vendas de bens ou direitos ou de prestação de serviços, cujo preço seja recebido a prazo ou em parcelas, poderá ser computada na base de cálculo da CSL somente no mês do efetivo recebimento, desde que observadas as condições mencionadas na 6ª nota ao subitem 4.2.1 do texto "Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Instruções para Cálculo e Pagamento" (na pag. 36)

2º) A partir de 1º 01 2000, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, no momento da liquidação da operação correspondente (art. 30 da MP nº 2 158/2001 e reedições posteriores)

3º) Se a empresa realizar, em 2001, operações externas de exportação ou mútuo com pessoas vinculadas ou domiciliadas em países com tribu-

tação favorecida, deverão ser computados à base de cálculo da contribuição devida no quarto trimestre do ano-calendário

a) 12% da soma das diferenças de receita de exportações determinadas segundo as normas sobre preços de transferência (arts. 14 a 24 da IN SRF nº 38/97).

b) os valores referidos nas letras "b" e "c" do subitem 4.2.3 da matéria "Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Instruções para Cálculo e Pagamento" (pág. 36)

4) A parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função das taxas de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada, poderá ser excluída na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (art. 31, parágrafo único, da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores)

2.3 Alíquota

No cálculo da contribuição trimestral, aplicam-se as mesmas alíquotas informadas no subitem 1.2.:

2.4 Prazo de pagamento

A CSL apurada em cada trimestre deverá ser paga no mesmo prazo estabelecido para o pagamento do Imposto de Renda, ou seja:

I - em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de sua apuração; ou

II - à opção da empresa, em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, observado o seguinte:

a) as quotas deverão ser pagas até o último dia útil dos meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração;

b) nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 e a contribuição de valor inferior a R\$ 2.000,00 será paga em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;

c) o valor de cada quota (excluída a primeira, se paga no prazo) será acrescido de juros equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento.

3. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - ISENÇÃO

Desde 1º.01.2002 as entidades fechadas de previdência complementar estão isentas da Contribuição Social sobre o Lucro (art. 5º da MP nº 16/2001).

4. PREENCHIMENTO DO DARF

Veja instruções na pág. 1, nesta seção.

(FUND.: art. 19 da Lei nº 9.249/95; arts. 28, 29 e 30 da Lei nº 9.430/96; art. 18 da Lei nº 9.711/98; art. 8º da Lei nº 9.718/98; MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores; IN SRF nº 93/97; IN SRF nº 6/99; e citados no texto)

Imposto de Renda Retido na Fonte - Apuração Semanal - Instruções para Cálculo e Pagamento

1. IRRF SUJEITO À APURAÇÃO SEMANAL

A apuração semanal aplica-se ao Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre rendimentos de beneficiários identificados, residentes ou domiciliados no País.

A apuração semanal *não* se aplica ao IRRF incidente sobre:

I - rendimentos atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior, classificados nos códigos de recolhimento 0422, 0481, 0473 e 5192, o qual deve ser recolhido no próprio dia de ocorrência do fato gerador;

II - pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a beneficiários não identificados, cujo imposto também deve ser recolhido no próprio dia de ocorrência do fato gerador.

2. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E PELO RECOLHIMENTO

São responsáveis pela retenção e pelo recolhimento do Imposto de Renda incidente na fonte:

I - as pessoas jurídicas e empresas individuais a elas equiparadas que efetuarem:

a) pagamento, a pessoas físicas, de quaisquer espécies de rendimentos sujeitos à incidência do imposto, tais como: rendimentos do trabalho assalariado e sem vínculo empregatício, *pro labore* ou remuneração de sócios ou dirigentes, aluguéis, direitos autorais etc.;

b) pagamento ou crédito, o que ocorrer primeiro, a outras pessoas jurídicas, a título de: remuneração pela prestação de serviços profissionais (veja lista de serviços alcançados na pág. 15); comissões e corretagens; serviços de limpeza e conservação de imóveis (exceto reformas e obras semelhantes); serviços de segurança e vigilância; locação de mão-de-obra (empregados da locadora colocados a serviço da locatária, pessoa jurídica, em local por esta designado);

c) pagamento, a outras pessoas jurídicas, a título de juros e indenizações por lucros cessantes decorrentes de sentença judicial;

d) pagamento ou crédito a cooperativas de trabalho, associações profissionais ou semelhantes, relativo a serviços pessoais prestados ou colocados à disposição por associados destas;

II - as pessoas físicas que pagarem rendimentos do trabalho assalariado.

**ANEXO V – IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS – INSTRUÇÕES
PARA CÁLCULO E PAGAMENTO**

Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Instruções para Cálculo e Pagamento

1. APURAÇÃO TRIMESTRAL

As pessoas jurídicas sujeitas ao Imposto de Renda que não exercerem a opção tratada no item 2 devem apurar o imposto trimestralmente, com base no lucro real, presumido ou arbitrado determinado em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

2. OPÇÃO PELO PAGAMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA

Alternativamente à apuração trimestral, as pessoas jurídicas poderão optar pelo pagamento mensal do imposto por estimativa, observados os procedimentos focalizados neste item.

Todavia, saliente-se que o exercício dessa opção implica a obrigatoriedade de apuração anual do lucro real, ficando a empresa impedida de optar pela tributação com base no lucro presumido.

2.1 Base de cálculo

2.1.1 Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta

O lucro estimado de cada mês será determinado mediante aplicação dos seguintes percentuais sobre a receita bruta auferida na atividade:

Espécies de atividades geradoras da receita	Percentuais aplicáveis sobre a receita
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%
<ul style="list-style-type: none">Venda de mercadorias ou produtos (exceto revenda de combustíveis para consumo)Transporte de cargasServiços hospitalaresAtividade ruralIndustrialização com materiais fornecidos pelo encomendanteAtividades imobiliáriasConstrução por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios, em qualquer quantidadeQualquer outra atividade (exceto prestação de serviços), para a qual não esteja previsto percentual específico	8%
<ul style="list-style-type: none">Serviços de transporte (exceto o de cargas)Serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissões regulamentadas) prestados com exclusividade por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120 000,00 (*)Instituições financeiras e entidades a elas equiparadas	16%
<ul style="list-style-type: none">Serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico, inclusive os prestados por sociedades civis de profissões regulamentadasIntermediação de negóciosAdministração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer naturezaFactoringConstrução por empreitada, quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais	32%

(*) Se a receita bruta ultrapassar o limite anual de R\$ 120 000,00, a empresa ficará sujeita ao percentual normal de 32%, retroativamente ao mês de janeiro do ano em curso, impondo-se o pagamento das diferenças de imposto, apuradas em cada mês,

até o último dia útil do mês subsequente ao da verificação do excesso, sem acréscimos (art. 3º, §§ 2º a 6º, da IN SRF nº 93/97)

Notas:

1ª) No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual.

2ª) Por força do estabelecido na alínea "d" do § 1º do art. 29 da Lei nº 8.981/95 (acrescentada pelo art. 82 da MP nº 2.158-35/2001), as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º.01.2002, para fins de apuração da base de cálculo mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro devidos por estimativa:

- a) as co-responsabilidades cedidas; e
- b) a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas.

2.1.2 Conceito de receita bruta e exclusões

A receita bruta sobre a qual se aplicam os percentuais constantes da tabela do subitem 2.1.1, conforme a atividade geradora, é constituída pelo produto da venda de bens (mercadorias ou produtos) nas operações de conta própria, pelo preço dos serviços prestados e pelo resultado auferido nas operações de conta alheia (comissões auferidas na venda de bens ou serviços por conta de terceiros, por exemplo), não computados os valores relativos:

a) às vendas canceladas;

b) aos descontos incondicionais concedidos (constantes da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependentes de evento posterior à emissão desses documentos);

c) ao IPI incidente sobre as vendas e ao ICMS devido pelo contribuinte substituto, no regime de substituição tributária.

Notas:

1ª) O ICMS incidente sobre as vendas e o ISS incidente sobre os serviços integram a receita bruta e não podem dela ser excluídos

2ª) Nas vendas a prazo, o custo do financiamento, contido no valor dos bens ou serviços ou destacado na nota fiscal, integra a receita bruta para efeito da tributação com base no lucro presumido e do pagamento do imposto sobre a renda mensal calculado por estimativa (ADN nº 7/93)

3ª) Nas empresas que tenham por objeto social (declarado em seus atos constitutivos) a compra e a venda de veículos automotores, nas vendas de veículos usados, adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço de venda de veículos novos ou usados, será computada como receita a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada, o qual deve corresponder ao preço ajustado entre as partes (art. 5º da Lei nº 9.716/98 e IN SRF nº 152/98)

4ª) As receitas provenientes de atividades incentivadas não comporão a base de cálculo do imposto na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus

5ª) As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda

de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas. Sobre o valor das receitas recebidas em cada mês, calcula-se o lucro estimado aplicando-se o percentual de 8%.

6º) Nos casos de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será computada na receita bruta parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante a aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês, nos termos da IN SRF nº 21/79, observando-se o seguinte:

a) no caso de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, a receita deverá ser incluída na base de cálculo do Imposto de Renda mensal e da Contribuição Social sobre o Lucro no mês em que for completada cada unidade;

b) em qualquer caso, a receita decorrente de fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público ou empresas sob seu controle, empresas públicas, sociedades de economia mista ou sua subsidiária, será reconhecida no mês do recebimento. Quando os créditos decorrentes desses contratos forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização emitidos especificamente para essa finalidade, para efeito de cálculo do imposto mensal com base na presunção de lucros, a receita será considerada recebida somente por ocasião do resgate ou da alienação dos títulos.

7º) No cálculo do lucro estimado dos 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, aplica-se o percentual de 16% (dezesseis por cento) sobre a receita bruta auferida, ajustada pelas deduções previstas no § 8º do art. 3º da IN SRF nº 93/97. Devem integrar a receita bruta dessas entidades os valores referidos no § 9º do art. 3º da IN SRF nº 93/97.

8º) O valor do vale-pedágio obrigatório, fornecido pelo tomador dos serviços de transporte, nas condições previstas na Lei nº 10 209/2001, para utilização efetiva em despesas de deslocamento de carga por meio de transporte rodoviário, não integra o valor do frete e não será considerado receita operacional (art. 2º da Lei nº 10 209/2001)

9º) De acordo com o Ato Declaratório SRF nº 7/2000:

a) os valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao sistema de compensação tarifária, que devam ser repassados a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissório, não integram a receita bruta, para os fins da legislação tributária federal;

b) os valores auferidos, a título de repasse, de fundo de compensação tarifária integram a receita bruta, devendo ser considerados na determinação da base de cálculo dos impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal

2.1.3 Ganhos de capital e demais receitas e resultados

Os ganhos de capital e demais receitas e resultados não componentes da receita bruta mensal definida no subitem 2.1.2, que tenham sido auferidos no mês, deverão ser somados ao lucro estimado mensal, para efeito da determinação da base de cálculo do imposto, exceto:

a) rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, submetidos à incidência do IRRF;

b) ganhos líquidos auferidos em operações financeiras de renda variável, submetidos à tributação mensal separadamente;

c) lucros e dividendos recebidos de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição;

d) resultado positivo da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial;

e) recuperações de créditos que não representem ingresso de novas receitas;

f) reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas;

g) juros remuneratórios do capital próprio.

Nota:

A partir de 1º.01.2000, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito da base de cálculo do imposto mensal, à opção da pessoa jurídica (art. 30 da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores):

a) no momento da liquidação da operação correspondente (regime de caixa); ou

b) pelo regime de competência, aplicando-se a opção escolhida para todo o ano-calendário.

2.1.4 Empresa que tiver lucro inflacionário a tributar

A pessoa jurídica que tiver saldo de lucro inflacionário e não houver optado pela realização antecipada com redução da alíquota do imposto deverá adicionar à base de cálculo do imposto mensal 1/120 do saldo do lucro inflacionário a tributar existente em 31.12.95 e corrigido monetariamente até essa data.

2.2 Cálculo do imposto

O imposto mensal estimado será calculado mediante a aplicação:

a) da alíquota normal de 15%, sobre a base de cálculo determinada de acordo com as normas explanadas no subitem 2.1; e

b) da alíquota adicional de 10%, sobre a parcela da base de cálculo mensal que exceder a R\$ 20.000,00.

2.3 Deduções do imposto devido

Poderão ser deduzidos do valor do imposto apurado no mês:

I - os incentivos fiscais relativos a Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), doações e patrocínios culturais, investimentos em projetos audiovisuais e doações a Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, observados os limites e as condições informados na pág. 44;

II - o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre receitas computadas na determinação da base de cálculo;

Nota:

Não pode ser deduzido o imposto retido na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, nem o imposto pago separadamente sobre ganhos líquidos de operações financeiras de renda variável

III - o Imposto de Renda pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores.

2.4 Redução ou suspensão do pagamento com base em balanço ou balancete

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto mensalmente, por estimativa, na forma tratada neste item, poderá:

I - suspender o pagamento mensal do imposto, desde que demonstre, com base em balanço ou balancete levantado com observância da legislação comercial e fiscal e transcrito no Diário, que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do ano-calendário em curso, é igual ou inferior à soma do imposto pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se referir o balanço ou balancete;

II - reduzir o valor do imposto a pagar ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no ano-calendário em curso, calculado com base no balanço ou balancete levantado e a soma do imposto pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se referir o balanço ou balancete;

III - suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, se, com base no balanço ou balancete levantado nesse mês, tenha sido apurado prejuízo fiscal ou o imposto calculado sobre o lucro real apurado tenha sido inferior ao calculado por estimativa.

2.5 Prazos de pagamento

2.5.1 Imposto mensal

O imposto mensal, calculado por estimativa ou com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao de sua apuração.

2.5.2 Saldo apurado em 31 de dezembro

O saldo do imposto a pagar apurado em 31 de dezembro (diferença positiva entre o imposto calculado sobre o lucro real anual e a soma do imposto devido mensalmente) deverá ser pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, acrescido de juros calculados à taxa SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir de 1º de fevereiro (do ano subsequente) até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento, observado o seguinte:

a) esse prazo não se aplica ao imposto mensal relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente;

b) se o saldo apurado for negativo, o valor pago a maior poderá ser restituído ou compensado com o IRPJ devido mensalmente, a partir de janeiro do ano subsequente, a pagar a partir de fevereiro (caso a empresa permaneça no regime de pagamentos mensais), acrescido de juros equivalentes à taxa SELIC acumulada mensalmente, a partir do mês de janeiro até o mês anterior ao da compensação ou restituição mais 1% (AD SRF nº 3/2000).

2.6 Preenchimento do DARF

Veja instruções na pág. 1.

3. APURAÇÃO TRIMESTRAL COM BASE NO LUCRO REAL

A apuração trimestral do lucro real (se for essa a opção da empresa) é definitiva e deverá ser feita, no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), a partir do resultado líquido de cada trimestre (isoladamente considerado), apurado mediante levantamento de balanço com observância das normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal, o qual será ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda.

Nota:

A partir de 1º.01.2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, à opção da pessoa jurídica (art. 30 da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores):

a) no momento da liquidação da operação correspondente (regime de caixa); ou

b) pelo regime de competência, aplicando-se a opção escolhida para todo o ano-calendário.

4. APURAÇÃO TRIMESTRAL COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO

As pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do lucro real poderão optar pela apuração do imposto trimestral com base no lucro presumido.

Notas:

1ª) São obrigadas à apuração do lucro real e, portanto, ficam impedidas de optar pelo lucro presumido as pessoas jurídicas (art. 14 da Lei nº 9.718/98 e art. 46 da Lei nº 10.637/02):

a) cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) ou ao limite proporcional de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicados pelo número de meses de atividades no ano, se inferior a doze;

b) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimento, 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,

c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos a isenção ou redução do Imposto de Renda (calculados com base no lucro da exploração);

e) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal do Imposto de Renda pelo regime de estimativa,

f) que explorem 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*);

g) que explorem atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado (IN SRF nº 25/99)

2ª) As pessoas jurídicas referidas nas letras "a", "c", "d" e "e" da nota anterior, que aderiram ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis), de que trata a Lei nº 9.964/2000, poderão optar, durante o período em que ficarem submetidas ao Refis, pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 4ª da referida Lei).

4.1 Opção pelo lucro presumido

A opção pela tributação com base no lucro presumido deverá ser manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto apurado no primeiro trimestre do ano-calendário, observado o seguinte:

a) a pessoa jurídica que iniciar atividade a partir do segundo trimestre poderá manifestar a opção com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto relativo ao período de apuração do início de atividade;

b) a partir de 1999, a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

Nota

De acordo com o parágrafo único do art. 20 da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pelo art. 22 da Lei nº 10.684/2003, a pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao quarto trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos três primeiros trimestres

4.2 Determinação do lucro presumido

4.2.1 Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta

O lucro presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta de vendas de mercadorias e/ou de prestação de serviços (segundo a definição do subitem 2.1.2), percebida em cada trimestre, dos percentuais constantes da tabela seguinte:

Espécies de atividades geradoras da receita	Percentuais aplicáveis sobre a receita
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%
<ul style="list-style-type: none"> • Venda de mercadorias ou produtos (exceto revenda de combustíveis para consumo) • Transporte de cargas • Serviços hospitalares • Atividades imobiliárias (veja a 1ª nota) • Atividade rural • Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios, em qualquer quantidade • Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante • Qualquer outra atividade (exceto prestação de serviços), para a qual não esteja previsto percentual específico 	8%
<ul style="list-style-type: none"> • Serviços de transporte (exceto o de cargas) • Serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissões regulamentadas) prestados com exclusividade por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00 (veja a 2ª nota) 	16%

Espécies de atividades geradoras da receita	Percentuais aplicáveis sobre a receita
<ul style="list-style-type: none"> • Serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico, inclusive os prestados por sociedades civis de profissões regulamentadas • Intermediação de negócios • Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza • Serviços de mão-de-obra de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra 	32%

Notas

1ª) As pessoas jurídicas que exploram atividades imobiliárias (compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis) não podem optar pelo lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado. Desde que não haja esse impedimento podem optar pelo lucro presumido, observando-se o seguinte

a) considera-se receita bruta o montante efetivamente recebido em cada período de apuração, relativo às unidades imobiliárias vendidas;

b) determina-se o lucro presumido aplicando-se, sobre o valor das receitas recebidas no período, o percentual de 8%.

2ª) A empresa exclusivamente prestadora de serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissões regulamentadas) poderá utilizar o percentual de 16% enquanto a sua receita bruta se comportar dentro do limite de R\$ 120.000,00, observando o seguinte (art. 519, §§ 4º a 7º, do RIR/99)

a) se a empresa utilizar esse percentual reduzido e a sua receita bruta, acumulada até determinado trimestre, ultrapassar o limite de R\$ 120.000,00, ficará sujeita ao percentual normal de 32%, retroativamente aos trimestres anteriores do ano-calendário em curso, nos quais se tenha utilizado do percentual reduzido, impondo-se o pagamento das diferenças de imposto, apuradas em cada trimestre transcorrido, até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre da verificação do excesso;

b) as diferenças que forem pagas no prazo referido na letra "a" não sofrerão acréscimos moratórios

3ª) A corretagem (de seguros, de imóveis etc.) e a representação comercial são consideradas atividades de intermediação de negócios e, portanto, as receitas delas originadas sujeitam-se ao percentual de 32%, podendo ser utilizado o percentual de 16% nas condições informadas na 2ª nota (Manual de Instruções da DIPJ/2002)

4ª) No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual

5ª) A atividade gráfica pode configurar-se como industrial, comercial ou de prestação de serviços, observando-se que (ADN Cosit nº 18/2000)

I - consideram-se prestação de serviços as operações realizadas por encomenda, ou seja, nas atividades de preparo do 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, conceituando-se como (RIPJ/2002)

a) oficina o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, que não dispuser de potência superior a cinco quilowatts,

b) trabalho preponderante o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento,

II - o percentual aplicável sobre a receita, na apuração do lucro presumido, será de

a) 8% (oito por cento), quando a empresa gráfica atuar nas áreas comercial e industrial; e

b) 32%, na hipótese de prestação de serviços, com ou sem fornecimento de material

6ª) A receita proveniente de vendas de bens ou direitos ou de prestação de serviços, cujo preço seja recebido a prazo ou em parcelas, poderá ser computada na base de cálculo do lucro presumido somente no mês do efetivo recebimento, sob as seguintes condições (IN SRF nº 104/98):

a) emissão da nota fiscal por ocasião da entrega do bem ou da conclusão do serviço,

b) caso seja mantida escrituração somente do livro Caixa, neste deverá ser indicada, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento;

c) caso seja mantida escrituração contábil, na forma da legislação comercial, os recebimentos das receitas deverão ser controlados em conta específica, na qual, em cada lançamento, deverá ser indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento

7ª) A partir de 1º 01 2000, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, à opção da pessoa jurídica (art. 30 da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores):

a) no momento da liquidação da operação correspondente (regime de caixa); ou

b) pelo regime de competência, aplicando-se a opção escolhida para todo o ano-calendário.

8ª) A parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função das taxas de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada, poderá ser excluída na determinação da base de cálculo do lucro presumido (art. 31, parágrafo único, da MP nº 2 158/2001 e reedições posteriores)

9ª) As escolas, inclusive as creches, são consideradas sociedades prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, razão pela qual, para fins de apuração do lucro presumido, as receitas delas originadas sujeitam-se ao percentual de 32%, ficando proibida a utilização do percentual de 16%, ainda que a receita bruta anual se comporte dentro do limite de R\$ 120.000,00 (ADN COSIT nº 22/2000)

4.2.2 Acréscimo dos ganhos de capital e demais receitas ou resultados

Ao valor determinado de acordo com os procedimentos do subitem 4.2.1 deverão ser adicionados os ganhos de capital e demais receitas ou resultados, percebidos no trimestre, não componentes da receita bruta mensal de vendas e prestação de serviços, inclusive:

a) os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e ganhos líquidos de aplicações financeiras de renda variável;

b) os juros remuneratórios do capital próprio pagos por outra pessoa jurídica da qual a empresa seja sócia ou acionista;

c) os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (arts. 521, § 3º, e 536, § 3º, do RIR/99).

d) as variações monetárias ativas (veja 6ª nota no subitem 4.2.1).

Notas

1ª) A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar, também, à base de cálculo do imposto correspondente ao primeiro

período de apuração no qual houver opção pelo lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia sido diferida, controlados na parte B do LALUR, tais como:

a) lucro inflacionário a tributar (ressalvada a hipótese da 2ª nota), se não houve opção pela sua realização acelerada para gozo de redução da alíquota do imposto;

b) lucro não realizado decorrente de contratos com entidades governamentais;

c) lucro não realizado relativo a vendas de bens do Ativo Permanente com recebimento do preço em prazo que ultrapasse o ano-calendário seguinte ao da contratação.

2ª) A empresa que no ano-calendário de 1996 foi tributada pelo lucro presumido e tiver saldo de lucro inflacionário a tributar, caso não tenha feito opção pela sua tributação antecipada com redução da alíquota do imposto, deverá adicionar ao lucro presumido de cada trimestre 3/120 do saldo do lucro inflacionário a tributar existente em 31.12.95 e corrigido monetariamente até essa data

4.2.3 Empresa que realizar operações externas, de exportação ou mútuo, com pessoas vinculadas ou domiciliadas em países com tributação favorecida

Deverá ser adicionada à base de cálculo do imposto devido no quarto trimestre do ano-calendário (arts. 521 do RIR/99 e 36, VII a IX e § 10, da IN SRF nº 93/97):

a) o resultado da aplicação dos percentuais constantes da tabela do subitem 4.2.1 sobre a parcela da receita de exportações realizadas a pessoas vinculadas ou domiciliadas em países com tributação favorecida, arbitrada segundo as normas dos arts. 14 a 24 da IN SRF nº 243/2002, que exceder ao valor apropriado na escrituração;

b) a parcela dos juros pagos ou creditados às pessoas mencionadas na letra "a", com base em contratos não registrados no Banco Central do Brasil, que exceder ao limite calculado com base na taxa *Libor*, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América, pelo prazo de seis meses, acrescido de três por cento anuais a título de *spread*, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros;

c) a parcela da receita financeira relativa a mútuos contratados com as pessoas mencionadas na letra "a", no caso de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, correspondente à diferença entre o valor calculado com base na taxa referida na letra "b" e o valor contratado, quando este for inferior.

Esses valores serão apurados com base nas exportações realizadas e nos encargos ou nas receitas financeiras incorridos durante o ano-calendário.

5. APURAÇÃO TRIMESTRAL COM BASE NO LUCRO ARBITRADO

5.1 Auto-arbitramento quando conhecida a receita bruta

A empresa, sujeita à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comercial e fiscal ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legisla-

ção fiscal poderá, quando conhecida a receita bruta, efetuar o pagamento do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado - auto-arbitramento.

5.2 Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta

Nesse caso, a base de cálculo do imposto será determinada aplicando-se, sobre a receita bruta (segundo a definição do subitem 2.1.2) auferida em cada trimestre (regime de competência), os percentuais constantes da seguinte tabela, conforme a natureza da atividade, exceto no caso das atividades imobiliárias tratadas no subitem 5.3:

Espécies de atividades geradoras da receita	Percentuais aplicáveis sobre a receita
• Venda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,92%
• Venda de mercadorias ou produtos (exceto venda de combustíveis para consumo) • Serviços hospitalares • Transporte de carga • Atividade rural • Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante • Qualquer outra atividade (exceto prestação de serviços), para a qual não esteja previsto percentual específico	9,6%
• Serviço de transporte (exceto o de carga) • Serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissões regulamentadas) prestados com exclusividade por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120 000,00 (veja a 1ª nota)	19,2%
• Prestação, pelas sociedades civis, de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada • Intermediação de negócios • Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza • Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra • 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 (<i>factoring</i>) • Prestação de qualquer outro tipo de serviço não mencionado especificamente nesta tabela	38,4%
• 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 abertas	45%

Notas:

1ª) A empresa exclusivamente prestadora de serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissões regulamentadas) poderá utilizar o percentual de 19,2% enquanto a sua receita bruta se comportar dentro do limite de R\$ 120 000,00, observando o seguinte (arts. 40 da Lei nº 9 250/95, e 41, §§ 6º a 9º, da IN SRF nº 93/97):

a) se a empresa utilizar esse percentual reduzido e a sua receita bruta, acumulada até determinado trimestre, ultrapassar o limite de R\$ 120 000,00, ficará sujeita ao percentual normal de 38,4%, retroativamente aos trimestres anteriores, do ano-calendário em curso, nos quais tenha se utilizado do percentual reduzido, impondo-se o pagamento das diferenças de imposto, apuradas em cada trimestre transcorrido, até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre da verificação do excesso;

b) as diferenças que forem pagas no prazo referido na letra "a" não sofrerão acréscimos moratórios.

2ª) No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual.

3ª) No cálculo do lucro arbitrado dos 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, aplica-se o percentual de 45% (quarenta e cinco por cento) sobre a receita bruta auferida, determinada com observância das normas previstas nos §§ 8º e 9º do art. 4º da IN SRF nº 93/97.

4ª) Aos valores determinados, de acordo com as regras informadas neste subitem e no subitem seguinte, deverão ser adicionados os valores referidos no subitem 5.4.

5.3 Atividades imobiliárias

No caso de pessoa jurídica que se dedicar à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio, o lucro arbitrado será:

a) determinado deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado, corrigido monetariamente até 31.12.95 (com base na UFIR de R\$ 0,8287), quando se tratar de imóvel construído ou adquirido até essa data;

b) tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio período de apuração.

5.4 Acréscimo dos ganhos de capital e demais receitas ou resultados

Para a determinação da base de cálculo do imposto deverão ser acrescidos, ao valor determinado de acordo com os procedimentos tratados nos subitens anteriores:

a) as demais receitas e resultados referidos no subitem 4.2.2;

b) os valores relacionados na 1ª nota ao final do subitem 4.2.2, os quais deverão compor a base de cálculo do imposto correspondente ao primeiro trimestre de apuração no qual houver arbitramento do lucro.

Notas:

1ª) A partir de 1º 01 2000, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, à opção da pessoa jurídica (art. 30 da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores):

a) no momento da liquidação da operação correspondente (regime de caixa), ou

b) pelo regime de competência, aplicando-se a opção escolhida para todo o ano-calendário.

2ª) A parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função das taxas de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada, poderá ser excluída na determinação da base de cálculo do lucro arbitrado (art. 31, parágrafo único, da MP nº 2.158/2001 e reedições posteriores).

3ª) A empresa que tiver saldo de lucro inflacionário a tributar deverá adicionar esse saldo, integralmente, à base de cálculo do imposto do primeiro trimestre no qual se submeter ao arbitramento do lucro, após aquele ano.

4ª) Se a empresa realizar operações externas de exportação ou mútuo com pessoas vinculadas ou domiciliadas em países com tributação favorecida, deverão ser adicionados à base de cálculo do imposto devido no quarto trimestre do ano-calendário:

a) o resultado da aplicação dos percentuais constantes da tabela do subitem 5.2 sobre a soma das diferenças de receitas de exportação determinadas segundo as normas sobre preços de transferência (arts. 14 a 24 da IN SRF nº 243/2002);

b) os valores referidos nas letras "b" e "c" do subitem 4.2.3

6. CÁLCULO DO IMPOSTO TRIMESTRAL

O imposto trimestral será calculado mediante a aplicação:

a) da alíquota normal de 15% sobre a totalidade da base de cálculo (lucro real, presumido ou arbitrado);

b) da alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder ao limite de R\$ 60.000,00 ou, no caso de início de atividades, ao limite correspondente à multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração.

7. DEDUÇÕES DO IMPOSTO TRIMESTRAL

Poderão ser deduzidos do valor do imposto trimestral:

I - no caso de apuração com base no lucro presumido ou arbitrado:

a) o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre receitas computadas na determinação da sua base de cálculo;

b) o saldo de imposto pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores;

II - no caso de apuração com base no lucro real:

a) os incentivos fiscais referidos na tabela constante da pág. 44, observados os limites e condições lá mencionados;

b) o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

c) o saldo de imposto pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores.

8. PAGAMENTO DO IMPOSTO TRIMESTRAL

8.1 Prazo

O imposto a pagar apurado em cada trimestre (com base no lucro real, presumido ou arbitrado) deverá ser pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de sua apuração ou, à opção da empresa, em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, observado o seguinte:

a) as quotas deverão ser pagas até o último dia útil dos meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração;

b) nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00, e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 será pago em quota única;

c) o valor de cada quota (excluída a primeira, se paga no prazo) será acrescido de juros equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento.

8.2 Preenchimento do DARF

Veja instruções na pág. 1.

(FUND.: RIR/99, arts. 220 a 233, 516 a 521, 526, 531 a 534, 536, 540 a 543 e 856 a 858; INs SRF nºs 11/96 e 93/97; ADN COSIT nº 6/97; e citados no texto)