

**EDVALDO BIANCHI
JOSÉ LUIZ FAVORETO PEREIRA**

**ESTUDO DE INSTRUMENTOS PARA FISCALIZAÇÃO DE
EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

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. Blênio César Severo Peixe

**LONDRINA
2003**

Não há lei nem Constituição que possa por um freio à Corrupção Universal.

Maquiavel

Dedicamos este trabalho a nossas famílias,
pelo apoio e ausência de tão amável convívio.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que sempre esteve presente nos momentos mais difíceis de nossas vidas, restituindo nossas forças e guiando nossos passos.

As nossas famílias por serem nosso porto seguro, por estarem sempre nos apoiando, nos incentivando e torcendo por nos, não medindo esforços para que pudéssemos alcançar os nossos objetivos.

Ao nosso orientador Prof. Blênio César Severo Peixe pela sua dedicação, paciência, boa vontade e sabedoria, que muito contribuíram para a realização deste estudo.

A todos que direta ou indiretamente auxiliaram na realização deste trabalho.

LISTA DE TABELAS, GRÁFICOS E QUADROS

Tabelas

Tabela 1 – Prática de ICMS.....	41
Tabela 2 – Evolução Cadastro de Contribuintes após 1 ano de SIMPLES-PR	48
Tabela 3 – Composição do Cadastro de Contribuintes de SIMPLES-PR e normal 1999.....	49

Quadro

Quadro 1 – Percentagens sobre Receita Bruta no Regime SIMPLES Federal	35
Quadro 2 – Resultado Seleção por Amostra	55
Quadro 3 – ICMS Recolhido por Contribuintes nas Faixas B e C	60
Quadro 4 – ICMS Recolhido por Contribuintes na Faixa A.	61
Quadro 5 - Renúncia Fiscal	62

Gráfico

Gráfico 1 – Evolução Simples	48
Gráfico 2 – Composição do Cadastro Contribuintes SIMPLES-PR e normal.....	50
Gráfico 3 – Comportamento do Valor Contábil de Entrada	56
Gráfico 4 – Comportamento do Valor Contábil de Saída	57
Gráfico 5 – Comportamento Base das Saídas	57
Gráfico 6 – Comportamento da Conta Saldo Devedor	58

RESUMO

BIANCHI, E; PEREIRA, J. L. F. ESTUDO DE INSTRUMENTOS PARA FISCALIZAÇÃO DE EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. No Brasil, o segmento de pequenas e micro empresas é muito importante, pois, de acordo com pesquisas do SEBRAE, representa mais de 50% do número de empresas abertas a cada ano. Desde 1997, está em vigor a Lei do SIMPLES - Imposto Único para Micro e Pequenas Empresas, que visa a simplificar o cumprimento de suas obrigações, no que se refere ao aspecto tributário. Este trabalho apresenta um estudo sobre o uso do instrumento para fiscalização dessas empresas. Em dezembro de 1996, quando da publicação do Simples, a euforia animou todo o segmento das micros e pequenas empresas, nas economias formal e informal. Também os profissionais que atuam na área de contabilidade apoiaram a medida, entendida como um sinal de que o Poder Público finalmente incentivaria o setor, sob cuja responsabilidade está uma parcela significativa dos empregos no país. Através de uma pesquisa de caráter exploratório buscou-se através da literatura embasamento para o desenvolvimento do tema. A evasão serviria para evitar ao contribuinte a injustiça de impostos prejudiciais à sua atividade econômica. Portanto, daí surge a necessidade do fisco exigir junto as empresas de pequeno porte o correto fornecimento das informações contábeis, uma vez que na ânsia de pagar menos imposto, as mesmas podem estar enquadradas indevidamente no sistema SIMPLES, muitas vezes prejudicando a si próprias e não apenas o governo, ao sonegar as informações corretas e conseqüentemente a arrecadação do fisco. Toda legislação que visa proteger micros e pequenos empresários tem que se preocupar com aqueles que não se enquadrariam nestas categorias e acabam por usufruir benefícios inadequadamente, ocasionando uma concorrência desleal de forma mascarada prejudicar. Conforme demonstrado neste estudo, concluiu-se portando que com as informações contábeis é possível identificar esses empresários que embora não pudessem optar pelo SIMPLES, o fazem prejudicando aqueles que efetivamente são detentores do direito.

Palavras-Chave: Empresas de pequeno porte, Sonegação, informações contábeis.

E-mail: bianchi@pr.gov.br ; favoreto@pr.gov.br.

ÍNDICE

EPIGRAFE.....	II
DEDICATÓRIA.....	III
AGRADECIMENTOS.....	IV
LISTA DE TABELAS, QUADROS E GRÁFICOS	V
RESUMO	VI
1 INTRODUÇÃO.....	1
2. METODOLOGIA	3
3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO.....	4
3.1. A CONTABILIDADE E A INFORMAÇÃO	4
3.2. TIPOS DE AUDITORIA.....	6
3.2.1. Auditoria de Gestão.....	6
3.2.2. Auditoria Operacional.....	7
3.2.3. Auditoria de Qualidade.....	8
3.2.4. Auditoria Contábil.....	8
3.2.5. Auditoria Fiscal.....	10
3.2.6. Lançamento do Tributo	11
3.2.7. Procedimento Legais de Auditoria.....	13
3.2.8. Termos Fiscais.....	14
3.2.9. Prova dos Fatos Ilícitos	15
3.3. REGISTROS FISCAIS E COMERCIAIS	16
3.3.1. Documentos Fiscais.....	17
3.3.2. Livros Comerciais.....	19
3.4. PRINCIPAIS TIPOS DE FRAUDES CONTÁBEIS.....	20

3.4.1. Subfaturamento.....	21
3.4.2. Saldo Credor de Caixa	23
3.4.3. Saída de Mercadoria sem Emissão de Documento Fiscal (Omissão de Receita).....	25
3.5. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO	27
3.5.1. Conceituação de Microempresa.....	29
3.6. QUE É O SIMPLES.....	29
3.6.1. Do Simples Federal ao Simples Estadual	31
3.7. REPERCUSSÃO POLÍTICA DO SIMPLES FEDERAL JUNTO AOS ESTADOS E MUNICÍPIOS	36
3.8. MOTIVOS PARA A CRIAÇÃO DO SIMPLES/PR.....	38
3.8.1. Simples Paraná.....	38
3.8.2 Projeto Exação Fiscal.....	46
3.8.3. Impacto Quantitativo da Implantação do Simples/PR	46
3.8.4. Impacto da Adoção do Simples/PR na Arrecadação do ICMS	51
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66
5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	70
6. ANEXOS.....	72
Anexo I - Decreto 246	73
Anexo II - Decreto 247	78
Anexo III - Decreto Como ficou o ICMS no Paraná	80

1 INTRODUÇÃO

Uma das características principais da globalização, que atinge a humanidade, é a evolução dos diversos ramos de conhecimento, tanto no campo social quanto no econômico. A contabilidade como ferramenta de informação, participa do cenário global buscando evoluir com fontes de informações que objetivam as necessidades de atualização e rapidez, com confiabilidade e fidedignidade.

Dentro deste contexto, este estudo pretende em linhas gerais verificar as empresas que estão indevidamente enquadradas no simples através de uma abordagem sobre a legislação que dispensa empresas de pequeno porte de apresentar as demonstrações contábeis, o que prejudica o fisco e a própria empresa.

A atual legislação não obriga as empresas de pequeno porte a fazer as demonstrações contábeis, ao contrário simplifica as obrigações acessórias, o que dificulta o controle da fiscalização sobre a real situação das empresas que querem se esconder sob a luz da benéfica legislação do simples. Assim, se tornasse obrigatório as demonstrações contábeis poderiam munir o fisco de mais um instrumento para identificar fraude, e criaríamos ao empresário de pequeno porte relatórios contábeis estratégicos a suas tomadas de decisão. Resumindo queremos provar que as demonstrações contábeis são úteis na administração da empresa e para fiscalização.

Como relatado, as demonstrações contábeis deveriam ser feitas por todas as empresas como uma ferramenta gerencial, para que o empresário tenha uma visão clara dos rumos que sua empresa está seguindo. Desta forma queremos comprovar

que as demonstrações contábeis devem ser utilizadas como ferramenta gerencial pelos empresários, e não obrigá-los a fazê-las é em um primeiro momento para um empresário inexperiente um prejuízo e não um benefício.

Como as empresas de pequeno porte não têm obrigação de fazer a demonstração contábil acabam na maioria das vezes omitindo informações. Sendo assim, o Estado perde arrecadação com empresas que estão enquadradas como empresa de pequeno porte, escondendo-se dentro de uma legislação que não exige a Demonstração Contábil, dificultando desta forma a fiscalização para o seu desenquadramento de empresa de pequeno porte.

Buscar-se-á através desta pesquisa demonstrar que várias empresas não poderiam estar utilizando-se do benefício do SIMPLES, causando prejuízo aos cofres públicos, e que a identificação desta situação seria facilitada se estas empresas fossem obrigadas a cumprir todas as obrigações acessórias, entre elas as demonstrações contábeis, até porque quer se mostrar que se trata de uma ferramenta gerencial para o empresário e de controle para o fisco.

Como objetivo geral este estudo pretende prover instrumentos para a fidedignidade das informações contábeis, especificamente analisar as empresas que estão se apresentando como empresa de “pequeno porte”, reduzindo seu volume de arrecadação e demonstrar o artifício que as empresas utilizam para se fazerem passar por empresas de pequeno porte.

2. METODOLOGIA

O estudo será desenvolvido através de pesquisa exploratória, compreendendo levantamento de dados em fontes secundárias. Segundo GIL (1996, p. 23) “esse método de pesquisa visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses; o método de fonte secundária consiste em levantamento bibliográfico”. Bibliográfico, porque será recorrido a livros sobre o assunto, revistas especializadas e trabalhos apresentados na área, informações publicadas em jornais e publicações de órgãos governamentais.

Desta forma estudo será desenvolvido da seguinte forma:

Analisar as empresas que estão se apresentando como empresa de “pequeno porte”, reduzindo seu volume de arrecadação;

- Demonstrar o artifício que as empresas utilizam para se fazerem passar por empresas de pequeno porte.

3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

Para embasamento do estudo em questão pesquisar-se-á em literaturas e legislações existentes de modo a se criar conceitos e permitir o melhor entendimento dos resultados obtidos. A pesquisa abordará a contabilidade como instrumento de fiscalização, envolvendo os seguintes temas: a contabilidade e a informação, auditorias, e o SIMPLES.

3.1. A CONTABILIDADE E A INFORMAÇÃO

A contabilidade surgiu pela necessidade de o homem ter informações econômicas e financeiras a respeito dos seus negócios.

As informações geradas pela contabilidade tiveram uma mudança de "foco", a partir do momento em que elas privilegiam os seus usuários externos. Esta mudança foi consequência da crise de 1929, na Bolsa de Valores nos EUA. Nesta época, surgiram os princípios de contabilidade, que se generalizaram, e que, com pequenas modificações, continuam em vigor até hoje (MARION, 1993, p. 23).

O desenvolvimento do comércio, a revolução industrial, entre outros, impuseram modificações à teoria e prática contábil. Atualmente, a revolução da tecnologia, a competitividade, a internacionalização das organizações e da produtividade, tornaram os negócios mais dinâmicos e competitivos. Isso impõe novas e profundas revisões na aplicação da contabilidade e seu reencontro com seus objetivos e seu principal usuário: o gestor da empresa.

MARION (1993, p. 27), defini a contabilidade em termos gerais, como sendo "o processo que consiste em identificar, medir e comunicar a informação econômica para permitir julgamentos e decisões bem fundamentadas pelos usuários da informação".

A contabilidade tem um potencial enorme de informação, pois todos os fatos que são passíveis de expressão monetária podem ser agrupados dentro dessa área, objetivando a uma visão sistêmica da situação da empresa.

Segundo MARION (1993), quando trata da questão da utilização das informações contábeis para gestão, afirma:

A função básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da Contabilidade para a tomada de decisões. Ressalte-se, entretanto, que, em nosso país, em alguns segmentos da nossa economia, principalmente na pequena empresa, a função do contador foi distorcida (infelizmente), estando voltada exclusivamente para satisfazer às exigências legais (MARION, 1993, p. 30).

Sendo assim, ainda segundo MARION (1993) o desvio do foco da informação contábil fez com que o contabilista perdesse cada vez mais a noção do que representa a contabilidade. Este desvirtuamento da informação contábil faz com que o contabilista não se preocupe em buscar sistemas tecnologicamente mais avançados e abrangentes para subsidiar a contabilidade, pois, para a maioria dos profissionais, a informação deve ser solicitada e não oferecida. Não basta saber atender pedidos de informações: é necessário saber oferecer informações que possam ser úteis para a gestão da empresa.

Além disso, o autor afirma

Observamos com certa freqüência que várias empresas, principalmente as pequenas, têm falido ou enfrentam sérios problemas de sobrevivência. Ouvimos empresários que criticam a carga tributária, os encargos sociais, a falta de recursos, os juros altos, etc., fatores estes que, sem dúvida, contribuem para debilitar a empresa. Entretanto, descendo a fundo nas nossas investigações, constatamos que, muitas vezes, a "célula cancerosa" não repousa naquelas críticas, mas na má gerência, nas decisões tomadas sem respaldo, sem dados confiáveis. Por fim observamos, nesses casos, uma contabilidade irreal, distorcida, em consequência de ter sido elaborada única e exclusivamente para atender às exigências fiscais. MARION (1993, p. 29-30).

Isto significa que o trabalho de elaboração da escrituração ocorre, a empresa suporta o custo de sua elaboração, porém os benefícios para auxílio na gestão da empresa geralmente não se concretizam.

3.2. TIPOS DE AUDITORIA

Segundo SÁ (1994, p. 23) a “auditoria é classificada conforme o enfoque que lhes é definido. Assim, pode ter sua atuação em vários tipos e abrangências de trabalhos, com enfoques diferentes, podendo em algumas áreas ter a colaboração de vários profissionais especializados”. Segue-se uma breve descrição de cada uma delas.

3.2.1. Auditoria de Gestão

Segundo SÁ (1994, p. 37) a “auditoria em nível gestional desempenha suas atividades participando de reuniões de diretoria, comitês operacional-financeiros, grupos envolvidos com projetos de qualidade total, etc.” Trabalha em nível de planejamento estratégico, tático e no processo decisório decorrente da aplicação de sistemas, políticas, critérios e procedimentos.

Tem por finalidade emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas; verificar a execução de contratos, convênios, acordos, da probidade na aplicação do dinheiro público, na guarda e administração dos valores e bens do Estado; conhecer e avaliar políticas, planos, projetos, metas e decisões ocorridos na

consecução dos objetivos sociais. Segundo SÁ este tipo de auditoria abrange a verificação:

- a) da execução dos programas de trabalho e avaliação dos resultados em termos monetários, e de realização de obras e prestação de serviços;
- b) da distorção ou pontos de estrangulamento na execução dos programas;
- c) da execução de contratos de fornecimentos, obras ou prestação de serviços e seus cronogramas físicos e financeiros. (SÁ, 1994, p. 41).

3.2.2. Auditoria Operacional

Segundo SÁ (1994, p. 42), a Auditoria Operacional tem como objetivo maior “assessorar o auditor no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, avaliando se a organização, departamento, sistemas, funções, operações e programas auditados estão atingindo os objetivos propostos com identificação de falhas e irregularidades no sistema operacional” .

Direcionada para a avaliação da eficiência e eficácia dos resultados em relação aos recursos materiais e humanos disponíveis.

Sua filosofia de abordagem é de assessorar a administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, avaliando se o Órgão está atingindo os objetivos organizacionais e gerenciais com eficiência, eficácia e economia na obtenção e utilização dos recursos (materiais, humanos, financeiros e tecnológicos), bem como em observância às leis e regulamentos aplicáveis e com a devida segurança. Na opinião de SÁ (1994, p. 43) este tipo de auditoria abrange a verificação: “a) da existência de recursos ociosos ou insuficientemente empregados e b) da eficácia da gestão através da apuração dos custos dos serviços”.

3.2.3. Auditoria de Qualidade

Com o aumento da competitividade em função da globalização da economia e das exigências de novos mercados, passou-se a conviver diariamente com novos conceitos em produtos e serviços, a que chamou-se de qualidade. O auditor mais uma vez é chamado a dar sua contribuição, assessorando a administração empresarial e fiscal.

Segundo GIL, pode-se dizer que a auditoria da qualidade,

é uma avaliação planejada, programada e documentada, executada por pessoas independentes da área auditada, visando a verificar a eficácia de um sistema implantado, no atingimento dos objetivos e padrões preestabelecidos, servindo como mecanismo de retroalimentação e aperfeiçoamento do próprio sistema. (GIL, 1997, p. 23).

As auditorias de qualidade podem ser classificadas em internas e externas segundo GIL (1997, p. 27), por exemplo: “Auditoria Interna da Qualidade – quando ocorre avaliação do plano de desenvolvimento do produto, para verificar o atendimento dos requisitos do cliente e Auditoria Externa da Qualidade – avaliação de fornecedores de matérias-primas.”

Quanto ao objeto, a Auditoria de Qualidade classifica-se em: Auditoria de Sistemas, Auditoria de Processos e Auditoria de Produtos.

3.2.4. Auditoria Contábil

Segundo Lopes de Sá

a Auditoria realizada junto à área contábil tem por objetivo identificar a adequação dos registros e procedimentos levados a efeito na empresa, a qualidade dos controles existentes, a observação das normas e regulamentos traçados pela administração, bem como a avaliação da correta aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade (SÁ, 1997, p. 47).

Dentro desta área, cabem as seguintes avaliações e exames:

- Exatidão, fidedignidade, justeza, completabilidade, tempestividade da apresentação e da publicação das Demonstrações Contábeis, de qualquer relatório formal ou institucional, de natureza orçamentária, financeira, contábil ou tributária;
- fidedignidade, integridade, adequação, confiabilidade e utilidade dos registros orçamentários, financeiros, econômicos e contábeis;
- correção, eficácia e adequação dos controles da guarda, da divulgação, do arquivo, dos meios de consulta e da informatização da documentação pertinente à área contábil, bem como das formas de identificação, classificação, comunicação e divulgação das respectivas informações;
- adequação e eficácia dos controles, registros e meios de proteção dos ativos e da comprovação de sua existência real, utilidade, ociosidade e economicidade, bem como a comprovação da autenticidade e completabilidade dos passivos;
- eficiência, eficácia e economicidade na utilização de recursos e na administração contábil-financeira e tributária de fundos e programas;
- cumprimento das políticas, procedimentos, normas legais e regulamentos, metas e objetivos compreendidos na área auditada;
- exame e avaliação das aplicações de recursos, observando o cumprimento de normas legais, institucionais e aspectos contratuais pertinentes;
- avaliação do alcance dos objetivos das operações financeiras, investimentos, imobilizações, obrigações, despesas, receitas, fundos e programas, etc.;
- exame e avaliação das fontes de recursos, observando os aspectos econômicos acerca da tempestividade de sua aplicação;
- exame e avaliação da rentabilidade das aplicações e sua contribuição na formação do resultado da empresa;
- transparência, adequação e tempestividade das informações, particularmente em relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- emissão de opinião sobre as Demonstrações Contábeis, fundos e programas e planos de natureza financeira, instituídos ou administrados pela empresa;
- assessoramento ao Conselho Fiscal, em matéria compreendida no âmbito de sua competência específica; e
- acompanhamento dos trabalhos de auditoria independente. (SÁ, 1994, p. 47).

Ainda segundo SÁ (1994, p. 48), “destina-se também a examinar e avaliar os componentes das demonstrações financeiras no que concerne à adequação dos registros e procedimentos contábeis, sistemática dos controles internos, observância de normas, regulamentos e padrões aplicáveis, bem como sujeição aos princípios fundamentais de contabilidade”. Conforme esse autor, este tipo de auditoria abrange a verificação:

- a) da integridade e autenticidade da documentação, implicando força comprobatória;
- b) do cumprimento de todas as condições legais e regulamentares para:
 - percepção, arrecadação e recolhimento das receitas;
 - assunção, liquidação e pagamento das despesas;
 - nascimento e extinção de direitos e obrigações e da movimentação do patrimônio;
- c) da adequada classificação contábil dos fatos orçamentários, financeiros e patrimoniais, em face dos planos de contas aprovados pela Controladoria;
- d) da exatidão dos lançamentos contábeis e da sua correta transcrição nos livros e registros aprovados;

- e) da correta demonstração, nos balancetes, balanços, demonstrativos e relatórios, das posições orçamentárias, financeiras e patrimoniais;
- f) da existência de bens, numerários e valores;
- g) da execução de cronogramas de desembolso. (SÁ, 1994, p. 49).

3.2.5. Auditoria Fiscal

A auditoria a ser realizada, normalmente tratada como fiscalização ou ação fiscal, está regida pela legislação tributária, que fixa os poderes e os deveres dos agentes da Administração Fazendária.

Os Auditores-fiscais gozam de prerrogativas especiais, possuindo, ainda, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais servidores públicos (art.37, inciso XVIII da Constituição Federal) e amplos poderes de investigação assegurados pelo Código Tributário Nacional. Entre os dispositivos do CTN que tratam dos poderes da fiscalização pode-se destacar os seguintes:

Determina a obrigatoriedade de Lei que regule a competência para e poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação (Art. 194).

Retira o efeito de qualquer dispositivo legal que exclua ou limite o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou a obrigação destes de exibi-los (Art. 195).

Determina a assistência mútua entre a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio(Art. 199).

Permite as autoridades administrativas federais requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção (Art. 200). (CTN, 1998)

Uma das prerrogativas do fiscal é a de examinar e até reter ou apreender todos os livros contábeis e fiscais, mercadorias, arquivos, inclusive os magnéticos, papéis e documentos de efeitos comerciais e fiscais. Além disso, pode o fiscal realizar

diligências ou solicitar informações junto a pessoas jurídicas ou físicas sobre as atividades do auditado.

Todos esses poderes, contudo, devem ser exercidos dentro dos limites legais e devem ser documentados, quando praticados, por meio de termos, onde seja descrito com precisão o procedimento adotado ou os esclarecimentos exigidos, com os fundamentos legais que os legitima.

3.2.6. Lançamento do Tributo

A constituição do crédito tributário cabe, exclusivamente, a autoridade administrativa através do lançamento, ou seja o reconhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo, (Art. 142 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66), e diz ainda o CTN, no art. 147, onde dita:

Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta a autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensável à sua efetivação (CTN, 1998).

Verifica-se uma estreita e sadia relação entre as partes, pois por um lado, cabe ao sujeito passivo fornecer as informações necessária, através de declarações, na forma indicada pelo sujeito ativo e de acordo com a legislação comercial, através das escriturações fiscais e comerciais; e, por outro lado, o sujeito ativo, que, após proceder revisão nas informações prestadas, fará o lançamento do imposto.

Segundo ARRUDA:

Esta relação, para atender aos fundamentos do direito, deverá ser harmoniosa, cabendo, a autoridade tributária, para efetuar o lançamento do tributo se valer apenas dos métodos admitidos em Lei, considerando, como ponto de partida, as informações prestadas pelo sujeito passivo e não utilizando na fase de investigação sistemáticas suportadas em intuições

ou baseadas em métodos indiciários, pois tal situação conceberia a renúncia da prova direta (material) em favor de uma decisão pessoal, alicerçada em presunção (ARRUDA, 1994, p.37).

Ensina BALEEIRO (1995, p. 31) que sujeito ativo, “ao realizar o ato de lançamento, deve obedecer, rigorosamente, ao que se acha estabelecido no Art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, às fases ou etapas dispostas naquela norma”. E ao aplicar a lei, exercendo o poder-dever de investigação, ao sujeito ativo compete, não só o ônus da prova, e, de modo mais aprofundado, o dever jurídico de investigação, realizando assim, plenamente, o princípio da verdade material. Estando ainda previsto, na mesma norma, no art.147, § 2º: "Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela", está evidente que só após revisão nos registros apresentados pelo sujeito passivo ou pela comprovação de vícios ou erros que comprometam a confiabilidade das informações prestadas poderá a autoridade fazendária proceder ao devido ajuste.

Dessa forma só poderia o Fisco se valer de outros métodos para efetuar o lançamento quando, após revisão nas declarações do sujeito passivo, conseguir provar que as informações apresentadas são insuficientes para que seja realizada a devida análise.

Segundo o CTN (1998, p 73), a admissibilidade de um arbitramento seria possível, desde que comprovada a ocorrência de um fato gerador, para substituição da base de cálculo, quando: “i) inexistência da escrituração e ii) recusa da apresentação da escrituração ou iii) Imprestabilidade da escrituração”.

De acordo com previsto no Art. 23 do Código Comercial e Art. 9º, § 1º do Decreto-Lei Federal n.º 1.598/77, “os Livros Fiscais Fazem prova em favor de quem os escritura”. Estes dispositivos dizem claramente que os livros laboram como

elemento de prova em favor do sujeito passivo da obrigação, dos atos e fatos neles registrados e, caso comprovada a imprestabilidade ou inexistência, bem como a recusa da sua apresentação é que poderá o Fisco utilizar ou outras formas, dentro da previsão legal, para substituição da prova primária, de forma a obter as informações necessárias para realizar a análise, e decorrente lançamento.

3.2.7. Procedimento Legais de Auditoria

O Processo Administrativo-Tributário inicia-se com a lavratura do Auto de Infração por pessoa legalmente designada para este fim.

O processo administrativo-tributário segundo o CTN (1998, p. 75) inicia-se: "I - de ofício, com a lavratura de: a) Auto de Infração e b) Auto de Apreensão."

Para que seja lavrado o Auto de Infração, é necessário que sejam cumpridas as etapas definidas em lei para que seja válido o lançamento tributário.

Ressalte-se que, para que produza seus efeitos, é essencial que o ato preencha todos os seus requisitos: seja escrito; praticado por servidor competente e o contribuinte seja cientificado.

Inicialmente precisa ser dada ao contribuinte a comunicação de que este está sob investigação, os meios de comunicação ao sujeito passivo do início da atividade de fiscalização são o "Termo de Início de Fiscalização" e a "Intimação Fiscal" (para o contribuinte apresentar documentos ou esclarecimentos).

Mas também é possível haver a lavratura de auto de infração ou notificação de débito sem qualquer procedimento anterior, quando o servidor ou a repartição já possuam informações suficientes para efetuar o lançamento.

É de fundamental importância que se registre o início do procedimento fiscal, de forma a suspender a espontaneidade do recolhimento do tributo pelo sujeito passivo, evitando que seja aplicada penalidades por infração invalidando o lançamento. Neste entendimento o legislador determinou, através do art. 138 do CTN, que:

Art.138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, (...).

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (grifo nosso) (CTN, 1998, p. 79)

A grande consequência da caracterização do início do procedimento fiscal, é a exclusão dos efeitos da espontaneidade. O pagamento do crédito tributário pelo sujeito passivo antes do procedimento fiscal se iniciar, implica a impossibilidade de imposição de qualquer punição. Caracterizado o início do procedimento fiscal, não pode o sujeito passivo pretender se valer dos benefícios da espontaneidade para efeito de não pagar multa, ou, por exemplo, retificar a declaração de rendimentos e formular consultas.

Cabe aqui ressaltar que, embora a lei não fale expressamente, devem ser citados, no ato que inicia o procedimento de fiscalização, os tributos objeto da verificação e os períodos abrangidos, de forma a possibilitar ao contribuinte o correto conhecimento sobre a extensão da exclusão de sua espontaneidade.

3.2.8. Termos Fiscais

Durante a fiscalização, o Auditor-Fiscal deve lavrar termos para todos os atos que pratica, devendo ser evitada ao máximo qualquer solicitação verbal ao contribuinte. O artigo 196 do Código Tributário Nacional determina que, sempre que

possível, os termos fiscais devem ser lavrado em livros fiscal. Há, entre os livros obrigatórios ao sujeito passivo, contribuinte do ICMS um livro próprio para registros desta natureza, denominado "Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência". Após o devido registro deve-se extrair cópia para anexação ao processo. Não sendo possível, deverá a autoridade fiscal lavrar o termo em folha solta, devendo ser entregue cópia ao interessado.

3.2.9. Prova dos Fatos Ilícitos

Quando da análise da documentação e livros apresentados resultar a verificação da ocorrência de um fato que se constitui ilícito na esfera tributária, e desta decorrer a imputação de penalidade pecuniária pela legislação, o Agente Fazendário deverá efetuar o lançamento correspondente, assim como do tributo (obrigação principal), quando for devido. Entretanto, o fato que der origem à exigência deve estar devidamente comprovado por meio de provas idôneas.

A fase do procedimento fiscal (fiscalização) é o momento próprio para a coleta das provas, e o lançamento, quando formalizado, já deve conter todos os elementos de prova em que se fundamenta. É importante salientar que a denuncia contida na inicial de processo fiscal deverá estar acompanhada de todas as provas dos fatos que são imputados ao contribuinte.

Há uma corrente doutrinária, inclusive, que sustenta que o poder instrutório da autoridade julgadora é limitado e não pode suprir as deficiências de prova que eram de responsabilidade da autoridade administrativa trazer ao processo já com o

lançamento. Conforme BONILHA (1997) analisa, de forma sintética e precisa essa questão:

(...) o poder instrutório das autoridades de julgamento (aqui englobamos a de preparo) deve nortear-se pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades é o equilíbrio e a imparcialidade com devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo.

"(...) O exercício da atuação probatória da autoridade julgadora do processo administrativo tributário demanda, antes de mais nada, equilíbrio e bom senso. Não lhe compete (...) suprir a inércia da Fazenda com a sua iniciativa. Cabe-lhe, não obstante, esclarecer os pontos considerados relevantes para o seu convencimento e que, por ventura, não ficaram suficientemente comprovados pelas provas aportadas ao processo pelas partes. (BONILHA, 1997, p. 112).

3.3. REGISTROS FISCAIS E COMERCIAIS

Os Livros Fiscais se encarregam de armazenar todos os fatos relacionados com as atividades fiscais da empresa. É através deles que as informações são extraídas, destinando-se para aqueles que dela necessitam. O Estado como um dos parceiros de todas as entidades, já que, onde quer que haja uma riqueza em seu território tem a sua parcela legalmente garantida. E é através destas informações que exerce sua atividade de policiar a fatia do "bolo econômico" gerado pelas entidades econômicas. Daí, ser o próprio instituidor dos livros, isto para acompanhar no dia-a-dia todas transações desenvolvidas pelas empresas.

O Fisco tem nos livros fiscais seu principal alvo, pois através da auditagem, confere todos o registros efetuados pela empresa, retificando-os ou ratificando-os, conforme as averiguações e constatações decorrentes de suas atividades.

Os livros fiscais exigidos pelo Fiscos, em matéria de ICMS são:

- Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências
- Registro de Inventário
- Registro de Saídas

- Registro de Entradas
- Registro de Apuração do ICMS

Podendo ainda haver livros específicos em função de sua atividade, tais como: Livro de Movimentação de Combustíveis, nos casos de revendedores de combustíveis, Livro de Produção Diária, no caso das empresa com atividade industrial, entre outros.

3.3.1. Documentos Fiscais

Conforme coloca GILDO (1999, p. 32) “a nota fiscal é, provavelmente, o documento fiscal mais importante do campo tributário exigido pela legislação”. Embora esteja inserida nas obrigações acessórias, é, na maioria das vezes, quem gera obrigação principal, isto quando naturalmente a operação é tributável. Sua legitimidade dar-se através de autorização de impressão emitida pela Repartição Fazendária Estadual.

Sendo o instrumento mais importante para Auditoria Fiscal, GILDO (1999, p. 35), lembra que a mesma representa “a própria gênese da transação mercantil. É a partir dela (nota fiscal) que fluem as informações que serão objeto da apreciação e análise. Daí a necessidade de absoluta intimidade do Auditor com este documento, tornando-se imprescindível um profundo conhecimento sobre todos detalhes intrínsecos e extrínsecos envolventes da nota fiscal”.

Há uma preocupação especial do Fisco em relação à credibilidade do documento fiscal. Ao deparar-se com uma nota fiscal, o Agente do Fisco é induzido quase que instintivamente à análise do documento, fixando-se em todos os detalhes quer os de características formais de emissão quer nas informações contidas pelo

preenchimento. Segundo GILDO (1999, p. 41) “os detalhes de natureza intrínsecas, ou seja, aqueles que se relacionam com o emitente: Razão social, inscrição, tipo (série) de nota fiscal, quantidade de notas confeccionadas, data da autorização da confecção etc.” Estas simples informações já podem fornecer as condições necessárias a amplitude que poderá ter o procedimento fiscal a ser executado, avaliando a legalidade ou inconsistência dos documento fiscais.

No que e refere às questões de natureza extrínsecas, ou seja, aqueles que retratam a operação realizada, deve-se atentar para as informações a respeito do destinatário, inscrição e localização, tipo de mercadoria, quantidade, valor, ICMS destacado, carimbos afixados por unidades fiscais por onde ocorreu o trânsito, legalidade de isenções, não incidência ou imunidade, etc., detalhes que poderão influenciar na compreensão da operação e, conseqüentemente, concluir pela sua credibilidade ou não.

Conforme afirma o GILDO os principais tipos de fraudes relacionadas com documentos fiscais são:

- Circulação de documentos e não de mercadorias;
- Nota fiscal destinada a acobertar o trânsito de mercadoria mas na realidade mas na realidade não pertencente a empresa vendedora;
- Nota fiscal de talonário paralelo;
- Nota pertencente a estabelecimento inscrito no cadastro de contribuintes apenas com o fim de confeccionar documentos fiscais para fornecê-los a terceiros;
- Nota fiscal pertencente a estabelecimento com atividade paralisada;
- Nota fiscal furtada e reutilizada;
- Notas fiscais emitidas ou recebidas mas não registradas (GILDO, 1999, p. 37).

Qualquer uma das formas apresentadas transforma a nota fiscal inidônea para todos os fins e direitos, contudo a inidoneidade da nota fiscal deverá ser definida por lei. No Estado de Paraná, a inidoneidade da nota fiscal está prevista no CTN, onde trata:

O sujeito passivo fica obrigado a:

I -

II - emitir Nota Fiscal, para o fim de acompanhar o trânsito da mercadoria e servir de base para o respectivo lançamento nos livros fiscais;

III -

§1º.....

§2º. É considerada inidônea, para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, a Nota Fiscal que:

I - omita indicações;

II - não seja a legalmente exigida para a respectiva operação;

III - contenha declarações inexatas;

IV - esteja preenchida de forma ilegível ou apresente emenda ou rasura que lhe prejudique a clareza;

V - tenha sido emitida por pessoa não-inscrita na repartição fazendária, salvo as hipóteses admitidas pela legislação tributária do Estado;

VI - tenha sido emitida através de meios mecânicos, eletrônicos ou similares, sem a observância dos requisitos específicos, quando exigidos pela legislação tributária do Estado.

VII - tenha sido impressa sem a autorização da autoridade fazendária competente. (GILDO, 1999, p. 45).

3.3.2. Livros Comerciais

Além da escrita fiscal com todo o seu elenco de livros e documentos geradores de crédito e débito fiscais, o Fisco dispõe de uma outra fonte de informações, que é a escrita contábil. E é nesse novo cenário que serão encontrados um sem números de alternativas para o exercício da Auditoria, onde as perspectivas de acompanhamento de todas as mutações econômico- fiscais apresentam de forma mais lúcida e precisa os elementos necessários ao auditor para formar seu convencimento.

A Contabilidade possui a finalidade específica de acompanhar variações ocorridas no patrimônio da empresa, registrando os atos e fatos que acontecem quotidianamente, é de fundamental importância para aqueles que se interessam por suas informações. Representado pelo Fisco, o Governo busca se inteirar de tudo que diz respeito à riqueza gerada pela empresa.

O Auditor Fiscal, no exercício de suas funções, terá necessariamente que conhecer a Ciência Contábil, para realizar o poder-dever da investigação, sem correr

o risco de deixar escapar de sua visão os fatos e de permitir ao sujeito passivo igualdade de condições de contraditar as alegações.

A análise das operações registradas na contabilidade pode representar para o fisco as ferramentas com as quais se possa alimentar e construir o raciocínio necessários para formação dos elementos que comprovem o ilícito fiscal.

A condição *si ne qua non* para se combater a fraude é conhecê-la, identificando-a nas divergentes formas em que ela é apresentada. Não se pode enfrentá-la, sem que não se tenha um amplo e perfeito conhecimento de suas origens. Daí, a premente necessidade do Auditor Fiscal estar devidamente preparado, munido do conhecimento necessário para o exercício de suas funções.

3.4. PRINCIPAIS TIPOS DE FRAUDES CONTÁBEIS

São inúmeros os tipos de artifícios utilizados com a finalidade de diminuir ou suprimir o pagamento do tributo, o Auditor no procedimento de averiguação precisa fazer um trabalho semelhante ao de garimpagem, para descobrir se ocorreu e onde se encontra o fato que comprove o ilícito fiscal. Por mais que tentássemos seria impossível listar todas as formas de fraudes, até por que estas são mutantes e adequadas a cada tipo de atividade mercantil, contudo, citaremos alguns dos tipos mais comuns de fraudes, todas ligados aos registros contábeis, de forma a poder analisar o procedimento adotado e a sua repercussão para o lançamento tributário.

3.4.1. Subfaturamento

O subfaturamento, conhecido também como venda abaixo do custo, está entre as práticas mais utilizadas por alguns contribuintes para diminuir a receita tributável. Conforme o CRC (1995, p. 23) “na prática de registrar no documento e livros fiscais venda por valor inferior ao custo de aquisição ou produção, que, nos casos de impostos incidentes sobre o valor agregado, como é o caso do ICMS, resulta na diminuição ou até mesmo anulação do imposto a pagar” .

De fácil percepção por parte dos Auditores fiscais, pois para se chegar a esta conclusão é bastante a comparação dos valores constantes dos documentos das saídas com os constantes dos documentos das aquisições. Ainda segundo o CRC-PR, contudo:

o que pode ser de simples compreensão pode não ser de tão fácil comprovação, visto que a conta estoque está inserida, contabilmente, entre as contas do ativo circulante e, portanto, possui métodos específicos de apuração, conforme determina o Art. 183, inciso II, da Lei 6.404/76. A utilização de métodos que não levem em consideração o disposto nesta norma, pode tornar imprestável a comprovação do ilícito tributário (CRC-PR, 1994, p. 25).

Apesar de existirem os seguintes critérios para apuração do valor dos estoques:

a) critério PEPS (o primeiro a entrar será o primeiro a sair), b) critério do custo médio, c) critério UEPS (o último a entrar será o primeiro a sair) e, d) custo de reposição, a legislação só admite, para efeito de escrituração fiscal, os dois primeiros, pois atende aos princípios contábeis da Prudência e do Custo Como Base de Valor (CRC-PR, 1994, p. 25).

Dessa forma, não poderá o Auditor se distanciar destes critérios para comprovar suas afirmações, sob o risco de ver seu trabalho não produzir efeitos reais.

A utilização de um critério definido em lei atende ao princípio máximo da ampla defesa, pois permite ao sujeito passivo o contraditório, podendo ambos utilizando uma linguagem comum, para firmar suas razões, permitindo igualdade de condições de convencimento a autoridade julgadora.

Segundo o CRC-PR

é necessário ressaltar que, de acordo com entendimento contábil, que é a base de informação para o registro, o custo é todo o gasto incorrido pelo adquirente para por a mercadoria ou produto em seu estado final, pronto para comercialização, e que estes podem ser ajustados quando o valor de mercado for inferior ao de aquisição ou produção (CRC, 1994, p. 24),

Dessa forma a simples aplicação da alíquota interna sobre o diferencial de preço entre a aquisição e a venda, seria presumir que toda a aquisição de mercadorias, matéria-prima e demais insumos, foram feitas dentro do estado onde se situa a empresa e que o produto é composto exclusivamente de insumos, e que este foram adquiridos dentro do próprio Estado.

Tal procedimento entra em confronto com a estrutura conceitual básica da contabilidade, sendo, pelo que já foi demonstrado, imprestável para comprovar irregularidade fiscal alegada, pois padece de vício de forma ao se contrapor a norma contábil.

Nestes casos, caberia ao Auditor a investigação através dos registros contábeis para determinar qual o custo efetivo da aquisição ou produção, partindo deste ponto para propor os ajustes necessários e encontrar a base sobre a qual deveria ser efetuado o estorno e, a partir daí aplicar, quando devido, as sanções pelo ilícito.

3.4.2. Saldo Credor de Caixa

Segundo o CRC-PR (1994, p. 31) “conhecido também como suprimento irregular de caixa, consiste na constatação da insuficiência de recursos para os pagamentos realizados pela empresa num determinado período”.

Leva ao entendimento que o sujeito passivo não dispunha de recursos para fazer face aos gastos incorridos durante o período analisado, e que os gastos foram pagos através de receitas não declaradas, presumindo-se que a diferença negativa entre os recursos declarados e o montante efetivamente aplicado é o valor da base de cálculo do imposto devido.

Contudo, ainda segundo o CRC-PR:

cabe observar que a figura do saldo de caixa é uma operação contábil, e, portanto, deve estar fundamentada de acordo com as normas e conceitos daquela disciplina, pois para que seja admitida a presunção é necessário que o indício, neste caso insuficiência de recursos, esteja comprovado (CRC-PR, 1994, p. 33).

Inicialmente o Auditor deverá fazer um levantamento minucioso das operações registradas, atentando principalmente para aquelas que representem efetivamente entradas de recursos, visto que a contabilidade, como ciência que avalia o patrimônio da entidade, registra operações de caráter econômico e financeiro. As operações de caráter econômico são aquelas que representam aumento ou redução dos ativos e passivos sem que tenha havido circulação de recursos, como é o caso de correção monetária, juros creditados mas não pagos, depreciação, descontos, amortizações, entre outras. As operações de caráter financeiro são as que efetivamente redundam em entradas ou saídas de recursos.

Conforme manda o CRC (1994, p. 34) “para se firmar um convencimento quanto a origem e aplicação de recursos, a contabilidade possui demonstrações que

definem as regras para obtenção de tais informações, estas são: a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos - DOAR e o Fluxo de Caixa” .

Conforme coloca o CRC a DOAR

tem por objetivo apresentar de forma ordenada e sumariada as informações relativas às operações de financiamento e investimento das empresas e evidenciar as alterações financeiras da empresa num determinado período. As origens de recursos representam os financiamentos obtidos, enquanto as aplicações recursos representam os investimentos. Cabe salientar que o conceito de recurso, para esta demonstração, não representa apenas dinheiro, mas sim um conceito mais amplo do capital de giro líquido, composto de disponibilidades, contas a receber, estoques e demais contas do ativo circulante, deduzido do passivo circulante (CRC-PR, 1994, p. 35).

Dessa forma segundo o CRC-PR (1994, p. 35), o “Fluxo de Caixa fornece apenas as variações ocorridas no caixa da empresa, ou seja, os valores que efetivamente circularam pela entidade, ou nas instituições financeiras que a entidade possui recursos depositados”. Podendo ser utilizados dois métodos para sua elaboração:

O direto é aquele no qual os recursos provenientes das atividades operacionais são demonstrados a partir do lucro líquido, ajustados pelos itens considerados nas contas de resultados, mas que não representam entrada ou saída efetiva de recurso, enquanto o método indireto se faz exclusivamente pela apresentação dos recursos provenientes das operações (CRC-PR, 1994, p. 37).

Será através destas Demonstrações, ou com base nas diretrizes por elas traçadas, que o Auditor poderá extrair elementos que façam prova do ilícito denunciado. Qualquer procedimento que se distancie dos fundamentos dados por estas demonstrações não poderá ser admitido como prova, pois não possuirão o fundamento científico próprio do elemento em estudo para suportar as afirmações feitas.

Nos procedimentos fiscais, alguns Auditores esquecem que embora evidente, a infração precisa ser comprovada, a simples acusação não é fértil o suficiente para prosperar a denúncia.

Outra característica deste procedimento esta caracterizada pela não aceitação por parte da autoridade fiscal de determinados lançamentos, como, por

exemplo, adiantamento para aumento de capital, operações com pessoas ligadas (mútuo), desconto de duplicatas, encontro de contas, entre outras. O poder de atuação do agente do Fisco não ultrapassa o limite da legalidade, e que para descaracterizar qualquer lançamento ou documento é necessário que justifique o motivo da desconsideração.

Outra forma de agir é considerar como vencimento a data apontada nas notas fiscais de aquisição, que nem sempre corresponde a data do efetivo pagamento, que poderá ocorrer antes ou depois do fixado. O registro do fato deverá ser traduzir com fidelidade a data e o valor efetivo, sendo feitos em ordem cronológica os lançamentos.

Para que seja utilizada a presunção faz-se necessário que se comprove a omissão de receita, por parte do autuante, esta comprovação deverá atender as normas de regulam os registros comerciais, ou seja, a ciência contábil. A desobediência aos fundamentos desta ciência poderá caracterizar a nulidade dos atos realizados.

3.4.3. Saída de Mercadoria sem Emissão de Documento Fiscal (Omissão de Receita)

Conforme demonstrado, o ICMS é o imposto que tem como fato gerador a operações de circulação de mercadorias e serviços. Desconsiderando as operações em que haja substituição tributária, as operações onde, geralmente, ocorrem o fato econômico-jurídico que gera a obrigação do pagamento do ICMS são as saídas, pois estas, em sua maioria, representam o fato econômico, venda, que completa o ciclo operacional crédito-débito nas apurações do imposto.

A omissão visa demonstrar que ocorreu a falta da emissão do documento fiscal correspondente a operação realizada, assim como a falta do registro nos respectivos livros fiscais, quando emitido o documento fiscal próprio.

Como trata de operação referente a circulação de mercadorias, o procedimento natural para detectar a omissão de saídas é o levantamento analítico de estoques, que deverá ser feito partindo do estoque inicial registrado no Livro Registro de inventário, acrescido das aquisições realizadas no período analisado e deduzidas as saídas promovidas no mesmo período; o saldo desta movimentação deverá ser confrontado com o saldo final escriturado no Livro Registro de Inventário, onde a diferença, caso positiva, representa saída (venda) de mercadoria; ou negativa, a entrada de mercadoria, sem a emissão do respectivo documento fiscal.

a) Quando a diferença for positiva (saldo da movimentação maior do que o saldo escriturado no Livro Registro de Inventário), pode-se concluir que ocorreu omissão de saídas, não cabendo questionamentos por parte do sujeito passivo.

b) Quando a diferença for negativa (saldo da movimentação menor do que o saldo escriturado no Livro Registro de Inventário), pode-se concluir que as mercadorias foram adquiridas sem documento fiscal ou que este (documento fiscal) não foi registrado nos livros fiscais, nestes casos cabe a presunção de que as mercadorias foram adquiridas com recursos não declarados, transferindo ao sujeito passivo a obrigação de provar o contrário (inversão do ônus da prova).

É pertinente comentar que as formas acima demonstradas, apesar de fácil compreensão carecem de método que permitam ao auditor comprovar o ilícito fiscal. No primeiro caso, levantamento analítico de estoque, deve-se atentar para separação dos produtos em análise de acordo com suas características, unidade, referências, medidas, modelos, fornecedor etc. A falta de identificação correta, nos

menores detalhes poderá carrear todo o trabalho para nulidade, pois, entre as exigências contidas na Lei Estadual 10.654/91, para lavratura do Auto de Infração está "a descrição minuciosa dos fatos" (Art. 28, inciso I da Lei 10.654/91). Não poderá ser considerada como minuciosamente descrita a infração cuja peça acusatória não transpareça a exatidão dos fatos, omitindo detalhes que podem interromper a ligação entre o descrito e o ocorrido.

A forma citada deverá ser trabalhada em atendimento aos critérios de avaliação de estoque adotados pela Contabilidade, pois é essa ciência que determina a sua forma de apuração. Quando conceitua o custo de aquisição define os critérios para avaliação, já citados anteriormente. A opção em não seguir tais mandamentos legais, imputará ao ato falha na formulação, pois estará desrespeitando o fundamento científico-jurídico característico a este procedimento de exame.

Outra forma de caracterizar a omissão de receita é a diferença a maior entre o valor da receita de vendas declarados nos registros contábeis e os registrados nos livros fiscais.

3.5. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO

Ao traçar os objetivos pretendidos ao dispor um tratamento tributário diferenciado para as microempresas, não se deve esquecer de dar especial ênfase a dois pontos:

- a) Redução do custo de cumprimento tributário para as pequenas empresas;
- b) Redução do custo administrativo e racionalização nos procedimentos fiscais de controle das pequenas empresas.

Com isso em mente, alguns conceitos e linhas diretrizes devem ser previamente estabelecidos, de modo que questões operacionais ou jurídicas não comprometam a intenção original do legislador. Tendo em vista os objetivos anteriormente citados, pode-se, em linhas gerais, centrar a atenção em três pontos básicos: (i) definição precisa do subconjunto a quem se destina o modelo, (ii) a abrangência, natureza e grau do incentivo necessário para alcançar os objetivos desejados e (iii) a estrutura do modelo que abarque os dois primeiros pontos e trace as regras jurídicas que definam o comportamento do contribuinte.

O primeiro ponto mostra-se tão fundamental quanto controverso. Os termos “micro” “pequena”, “média” e “grande” empresas carregam alto grau de subjetividade e tendem a ter interpretação mais ou menos elástica conforme os diversos interesses envolvidos no tema. Cumpre, pois, buscar parâmetros objetivos sobre os quais seja possível divisar indubitavelmente as fronteiras que contenham o grupo alvo do sistema.

O segundo diz respeito à amplitude e alcance das normas exceptivas e não se limita a definir o número de tributos abarcados, como também refere-se a uma diretriz simplificadora, desoneradora ou uma combinação de ambas. Caso se opte pela simplificação, haverá uma redução do custo tributário indireto (custo de cumprimento). Havendo desoneração (redução de alíquota ou de base de cálculo), espera-se uma redução da carga tributária para a pequena empresa.

O terceiro ponto combina e concretiza os dois outros em uma série de regras que tornam efetiva a idealização original. Pode-se optar por um tratamento único para todo o universo abrangido ou criar gradações dentro do próprio subconjunto. As excepcionalidades e vedações devem ser claramente apontadas, assim como as regras para ingresso e saída no regime.

3.5.1. Conceituação de Microempresa

A experiência tributária internacional mostra que há uma diversidade de parâmetros físicos (área ocupada, energia consumida, número de empregados, etc) ou financeiros (receita bruta, valor dos ativos, etc) que podem refletir a capacidade contributiva do empresário e, portanto, serem utilizados como padrão na conceituação de micro e pequena empresa. Entretanto, nenhum deles é suficientemente consistente para, sozinho, capturar o potencial tributário do contribuinte.

Em razão disso, algumas administrações tributárias optaram por um conjunto de parâmetros que, combinados, melhor retratariam a dimensão econômica do empreendimento. Entretanto, deve-se alertar que, no limite, a coleta de informações detalhadas do contribuinte nos conduziria de volta ao ponto inicial, onde o custo da manutenção de controles representaria ônus excessivo para o empresário e estorvo administrativo para o governo.

3.6. QUE É O SIMPLES

O SIMPLES¹ é um regime de tributação ao qual o contribuinte, que atenda aos requisitos previstos na lei, poderá optar, sendo irrelevante se se trata de uma sociedade ou de uma firma individual. O regime é destinado às pessoas jurídicas e os critérios de enquadramento são de ordem quantitativa e qualitativa, sendo que esses últimos são expressos na lei em forma de vedações ao regime.

¹ O SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) foi criado pela lei 9.317/96, com vigência a partir de 01/01/1997.

Na concepção do SIMPLES, optou-se por aumentar a margem de discricionariedade e utilizar um único parâmetro para definir a escala da empresa: a receita bruta. Ademais, o sistema foi concebido para abranger Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, as quais foram assim definidas, segundo a receita bruta anual máxima:

- Microempresa..... R\$ 120.000
- Empresa de Pequeno Porte R\$ 1.200.000

Subjacente à opção por este parâmetro está a idéia de que, por ser um indicador do fluxo de caixa e estar sujeito a constante escrutínio das diversas administrações tributárias, a receita bruta como indicador da capacidade contributiva seria um *second best* que proporcionaria relativa segurança no controle para o fisco e uma variável financeira que, por questões óbvias, nenhum empresário pode se furtar a contabilizar.

As limitações devem ficar claras: se para alguns tributos (IVA) o volume de venda ou prestação de serviços é uma boa *proxy* para o cálculo do imposto, para outros (Imposto de Renda) tal indicador pode falhar grosseiramente na emulação da base imponible. Observe-se que algumas atividades com elevado faturamento trabalham com baixa taxa de lucratividade.

Por outro ângulo, a opção por um único parâmetro pode também facilitar práticas evasivas, como a ocultação ou subavaliação das receitas, pois livre de outros parâmetros de controle, o contribuinte pode sentir-se tentado a manipular sua contabilidade e fraudar o poder público. É certo que qualquer modelo que se proponha estará sujeito à sonegação, o que se pretende ressaltar é que o grau de liberdade para tal comportamento pode variar conforme se definam os controles.

Quanto às vedações qualitativas ao enquadramento no SIMPLES, pode-se citar que estão impedidas de optar as pessoas jurídicas que sejam:

- Sociedades anônimas
- Empresas do sistema financeiro
- Atuante no mercado imobiliário
- Filial de empresa com sede no exterior
- Sociedades civis de profissão regulamentada
- Cujas atividades demande o uso intensivo de mão-de-obra.

As exclusões obedecem à lógica de que algumas formas de organização ou atividades econômicas pressupõem uma escala econômica incompatível com a micro e pequena empresa. Além disso, considerando que as contribuições para a seguridade também estão incluídas no sistema, o legislador foi cuidadoso ao retirar as atividades que trabalhem com um contingente elevado de empregados, evitando dessa forma um possível desequilíbrio atuarial no regime previdenciário.

3.6.1. Do Simples Federal ao Simples Estadual

a) Simples Federal - Vigência: a partir de dezembro/1996

A Constituição de 1988 deu aos Estados e Distrito Federal a competência sobre o ICMS, razão pela qual a lei federal que institui o Simples não pode obrigar os Estados a aderirem, sendo que esses só o farão se quiserem. Contudo, é necessário abordar-se o Simples Federal tendo em vista mostrar o porque dos Estados terem optado pela instituição de legislações próprias relativas às microempresas.

A União cria o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples - mediante a Lei 9317/96. Este sistema não é um novo tributo, mas apenas uma forma simplificada, facultativa e favorecida de pagamento de impostos e contribuições.

As atividades de arrecadação, cobrança, fiscalização e tributação são de competência da Secretaria da Receita Federal. No caso de celebração de convênio com as Unidades Federadas e Municípios, os valores a título de ICMS e ISS respectivamente, seriam repassados até o último dia útil do mês da arrecadação; por outro lado, o recolhimento do Simples por parte dos contribuintes deveria ser realizado até o décimo dia do mês subsequente ao fato gerador.

b) Enquadramento das Empresas

A mencionada lei define as microempresas e empresas de pequeno porte com base nos montantes de receita bruta auferidos no ano calendário (período compreendido entre o dia 01 de janeiro e 31 de dezembro de cada ano). Para serem consideradas Microempresas, a receita bruta anual deveria ser igual ou inferior a R\$ 120.000,00 e, no caso das Empresas de Pequeno Porte, a receita bruta no ano calendário deveria ser superior a R\$ 120.000,00 e igual ou inferior a R\$ 720.000,00.

Considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o valor dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

As vedações à opção ao regime SIMPLES dizem respeito àquelas empresas: cuja receita bruta no ano anterior tenha sido superior a R\$ 120.000,00 e R\$ 720.000,00 em relação às empresas de pequeno porte; constituídas sob a forma de

sociedades por ações; com atividade na área financeira ou referentes a compra, venda e construção de imóveis; cujo quadro societário seja composto por estrangeiro residente no exterior; constituídas com participação de entidades de administração pública, direta ou indireta, municipal, estadual ou federal; cujo estabelecimento seja filial, sucursal ou agência de representação de pessoa jurídica com sede no exterior; cujo titular ou sócio também participe de outra empresa com mais de 10% do capital, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 120.000,00 ou R\$ 720.000,00; cujo quadro societário tenha participação de pessoa jurídica; cuja receita obtida com a venda de produtos importados seja superior a 50% da receita bruta total; que realize operações relativas a importação de produtos estrangeiros, locação ou administração de imóveis, armazenamento de produtos de terceiros, publicidade e propaganda (excluídos os veículos de comunicação), *factoring* e prestação de serviços de vigilância, limpeza e locação de mão-de-obra; que preste serviços de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa da habilitação profissional legalmente exigida; que participe do capital de outra pessoa jurídica, ressalvados os investimentos descritos em Lei; com débito em dívida Ativa da União ou do INSS, ou que o titular ou sócio participe de outra empresa nessas condições; que seja resultante do desmembramento da pessoa jurídica, salvo em casos ocorridos antes da vigência da Lei em questão; cujo titular ou sócio adquira bens ou realize gastos incompatíveis com os rendimentos declarados.

O pagamento do ICMS na forma do SIMPLES fica vedado para as empresas que possuam estabelecimento em mais de uma Unidade Federada ou que exerçam, ainda que parcialmente, atividade de transporte interestadual ou intermunicipal, mesmo que a Unidade da Federação onde a empresa esteja estabelecida tenha aderido ao convênio.

c) Benefícios às Empresas

Se beneficiadas pelo regime SIMPLES Federal as empresas podem pagar mensalmente e de forma unificada os seguintes impostos e contribuições: Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas – IRPJ; Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica – INSS, parte do empregador.

Os impostos e contribuições não contemplados pelo SIMPLES Federal são os seguintes: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos e Valores Mobiliários – IOF; Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros – II; Imposto sobre propriedade Territorial Rural - ITR; Contribuição Provisória sobre Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE; Imposto de Renda, relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, bem assim relativo aos ganhos de capital obtidos na alienação de ativos – IR retido na fonte; Imposto sobre Movimentação Financeira – CPMF; Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço –

FGTS; Contribuição para a Seguridade Social, relativa ao empregado – INSS (parte do empregado).

Com relação aos impostos estaduais e municipais, a legislação federal previu que o SIMPLES poderá incluir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal – ICMS ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS devido por Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, desde que a Unidade Federada ou o município em que esteja estabelecida venha a ele aderir mediante convênio.

Caso as Unidades Federadas ou o município onde a empresa estiver localizada venham a aderir ao convênio proposto pelo regime SIMPLES Federal, as empresas enquadradas no regime deverão recolher percentuais adicionais a título de ICMS e/ou ISS. Os percentuais a serem recolhidos sobre a receita bruta mensal obedecem o quadro a seguir.

Quadro 01 - Percentuais Aplicados sobre a Receita Bruta no Regime Simples Federal

Enquadramento	Receita Bruta acumulada	Percentuais aplicáveis sobre a Receita Bruta				
		PJ NÃO contribuinte do IPI	PJ contribuinte do IPI	Acréscimo Contribuinte ICMS	Acréscimo Contribuinte ICMS e ISS	Acréscimo Contribuinte do ISS
Microempresa	Até 60.000,00	3,0 %	3,5%	1% a título de ICMS	0,5 % a título de ICMS 0,5% a título de ISS	1% a título de ISS
	De 60.000,01 a 90.000,00	4,0%	4,5%			
	De 90.000,01 a 120.000,00	5,0%	5,5%			
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	De 120.001,00 a 240.000,00	5,4%	5,9%	2,5% a título de ICMS	2% a título de ICMS	2,5* a título de ISS
	De 240.000,00 à 360.000,00	5,8%	6,3%		0,5% a título de ISS	
	De 360.000,00 à 480.000,00	6,2%	6,7%			
	De 480.000,00 à 600.000,00	6,6%	7,1%			
	De 600.000,00 à 720.000,00	7,0%	7,5			

Fonte: Lei Federal nº 9.317 de 05/12/1996.

Ao optar pelo regime SIMPLES as microempresas e empresas de pequeno porte estarão dispensadas da escrituração comercial dos Livros Diário, Balancetes e Razão, sendo obrigatória apenas a escrituração do Livro Caixa, com guarda de documentos durante cinco anos. A apresentação da Declaração de Rendas anual continuará obrigatória, porém de uma forma simplificada.

3.7. REPERCUSSÃO POLÍTICA DO SIMPLES FEDERAL JUNTO AOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

Como a legislação federal previu que o mais importante imposto estadual e também o mais importante imposto municipal pudessem fazer parte do Simples Federal, os Estados e municípios não puderam ficar inertes ao que estava acontecendo e tiveram que avaliar rapidamente as conseqüências da lei federal se aderissem e as possíveis saídas caso não aderissem.

Embora o SIMPLES Federal tenha buscado a desburocratização e a unificação de impostos para as microempresas e empresas de pequeno porte, a tentativa de incluir a arrecadação do ICMS e do ISS junto ao SIMPLES Federal mediante convênio entre os Estados e Municípios não obteve muito sucesso.

Mesmo facilitando e reduzindo a carga tributária para os contribuintes, o SIMPLES Federal continha algumas desvantagens para os Estados e Municípios se estes viessem a aderir ao convênio proposto. Dentre estas desvantagens, inclui-se a questão do repasse da arrecadação do ICMS e do ISS apenas no último dia útil do mês da arrecadação. Sendo assim, a União estaria concentrando os valores

recebidos durante aproximadamente vinte dias, tendo em vista o prazo do recolhimento para as empresas estar estabelecido para o décimo dia útil.

Além disso, o convênio proposto por esta lei previa que a competência para tributar, arrecadar e fiscalizar o SIMPLES Federal seria de exclusividade da União, o que invadiria a Competência Legal dos Estados e Municípios definidas na Constituição Federal. Ademais, os critérios para o repasse do ICMS às Unidades da Federação não ficaram claros; por último, muitos Estados alegaram uma possível redução nas suas receitas se aderissem ao SIMPLES Federal.

Segundo SCHNEIDER (1997) em entrevista ao coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo à época, PANZARINI (1998, p. 137), este declarou "a adesão ao SIMPLES Federal custaria ao Estado de São Paulo cerca de 5% do seu já combalido orçamento". Outro temor de PANZARINI (1994, p. 33) seria em relação aos enquadramentos ilícitos ... "Temo que muitas empresas tentem ilegalmente se enquadrar como pequenas para receber benefícios".

Os Estados que importam internamente grande parte dos produtos sofreriam possivelmente maiores perdas, como é o caso do Distrito Federal. Segundo o Secretário de Fazenda do Distrito Federal, Mário Tinoco, em reportagem à Folha de São Paulo (1996, p.2), a queda de arrecadação em seu Estado seria de cerca de 5% da arrecadação total, estimada em R\$ 70 milhões por mês.

Como resultado dos inúmeros problemas apontados acima, a maioria dos Estados não aderiu ao Simples, e alguns deles, inclusive o Paraná, optou por criar seu próprio regime.

3.8. MOTIVOS PARA A CRIAÇÃO DO SIMPLES/PR

Além dos motivos alegados por alguns Estados e Municípios para a não adesão ao SIMPLES Federal, o estado do Paraná previa ainda que muitas microempresas paranaenses não ingressariam no regime por apresentarem débitos fiscais perante a União. Com a decisão do Estado em não aderir ao Simples Federal, órgãos como SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas e FIEP – Federação das Indústrias do Estado do Paraná, além de outros órgãos e entidades da classe empresarial, reivindicaram para as microempresas paranaenses um tratamento semelhante ao regime aludido.

O estado do Paraná, que já vinha dando tratamento diferenciado às microempresas desde o Regime Especial para Contribuintes de Pequeno Porte implantado em 1982, não poderia ficar inerte diante da promulgação da lei federal. Então, diante das implicações para adesão ao convênio, o Paraná desenvolveu um regime próprio para beneficiar as micro e pequenas empresas, nos mesmos moldes do regime SIMPLES Federal, mediante a criação do SIMPLES/PR através do Decreto n ° 2.953, publicado no Diário Oficial do Estado em 17/03/1997.

3.8.1. Simples Paraná

No Paraná através do Decreto 246, passou a vigorar uma nova sistemática de tributação do ICMS para as microempresas e empresas de pequeno porte, mais amplo e benéfico e com menos restrições e condições do que o anterior SIMPLES.

Na verdade, a sistemática do então SIMPLES/PR, aplicável às microempresas, selecionadas por faixas de faturamento, foi substituída por esse

Regime Fiscal das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, cujas inovações mais significativas são, na nossa interpretação: (1º) a extensão do limite máximo de receita bruta, para fins de enquadramento (antes, no máximo, 25.641 UPF/PR por ano - o que representou, em 2.002, R\$ 884.358,09; agora, R\$ 1.500.000,00 ao ano), o que permite um maior número de contribuintes abrangidos pela tributação favorecida e (2º) a sistemática progressiva de incidência do ICMS (nos mesmos moldes do IPTU e do IRPJ), definido por faixas e alíquotas de incidência e sempre deduzindo a parcela isenta, de R\$ 15.000,00.

Essas alterações estão em vigor desde o último dia 1º de fevereiro, tendo sido veiculadas pelo Decreto Estadual nº 246, de 29 de janeiro de 2.003. Também merece destaque o Decreto nº 247, do mesmo dia 29, que adaptou diversos dispositivos do Regulamento do ICMS/PR (aprovado pelo Decreto nº 5.141/01) à nova sistemática.

Na seqüência, será apresentado, de forma objetiva, as principais regras a respeito deste chamado "Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte:

1) CARACTERIZAÇÃO PARA FINS DE ENQUADRAMENTO

a) microempresa, é aquela que tiver receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 180.000,00, no ano de seu enquadramento ou no ano anterior;

b) empresa de pequeno porte, é aquela que tiver receita bruta anual igual ou superior a R\$ 180.000,00 e igual ou inferior a R\$ 1.500.000,00, no ano de seu enquadramento ou no ano anterior, se estiver em funcionamento.

2) CONCEITO DE RECEITA BRUTA, PARA OS FINS DE ENQUADRAMENTO

a) É aquela auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

b) Tem o seu limite calculado proporcionalmente ao número de meses da efetiva atividade quando o início das operações ocorrer após o mês de janeiro, ou o seu encerramento ocorrer antes do mês de dezembro, ou ainda, quando suas atividades forem suspensas por um ou mais meses do ano civil;

c) Deve considerar o valor total das saídas de mercadorias, promovidas por todos os estabelecimentos da empresa, excluídos os valores correspondentes a prestações de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, saídas canceladas, descontos incondicionais concedidos, devoluções de mercadorias adquiridas, transferências em operações internas e operações internas decorrentes de remessas para depósito, armazenagem, demonstração, feira ou exposição, industrialização ou conserto.

3) **VEDAÇÕES À OPÇÃO:** Não podem optar por esse Regime Fiscal especial, as seguintes empresas, mesmo que com faturamento anual dentro dos limites acima expostos: 1) constituída sob a forma de sociedade por ações ou em que o titular ou sócio seja pessoa jurídica; 2) que realize operações relativas a armazenamento e depósito de produtos de terceiros e produção e extração de produtos primários; 3) que preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; 4) em que o titular ou sócio participe de outras sociedades comerciais cujo faturamento, em sua totalidade, seja superior ao valor equivalente a R\$ 1.500.000,00; e) eleito substituto tributário em relação a operações subseqüentes.

4) **FAIXAS E ALÍQUOTAS DE INCIDÊNCIA DO ICMS:** até o valor de R\$ 15.000,00 de receita bruta mensal, há isenção do ICMS. A partir daí, o valor devido de ICMS será determinado pela somatória do resultado dos seguintes percentuais, aplicados sempre sobre a receita bruta mensal, descontada da faixa de isenção (R\$ 15.000,00):

a) 2% sobre a parcela da receita bruta que exceda R\$ 15.000,00 e seja igual ou inferior a R\$ 40.000,00;

b) 3% sobre a parcela da receita bruta que exceda R\$ 40.000,00 e seja igual ou inferior a R\$ 100.000,00;

c) 4% sobre a parcela da receita bruta que exceda R\$ 100.000,00.

Para uma melhor visualização de como funciona essa sistemática, os contribuintes podem utilizar a seguinte tabela prática, lembrando que o valor do ICMS devido é, sempre, o resultado da soma das incidências em cada uma das respectivas faixas de receita bruta:

Tabela 1 - Tabela Prática de ICMS

Receita Bruta Mensal Tributável	Limite Tributável	Porcentual de Tributação
Até 15.000	Isento	Isento
De 15.000,01 a 40.000,00	25.000,00	2%
De 40.000,01 a 100.000,00	60.000,00	3%
A partir de 100.000,01	Indeterminado *	4%

*O limite mensal é indeterminado, visto que enquanto a receita bruta anual não for superior a R\$ 1,5 milhão, a empresa pode continuar no novo regime.

Importante observar, também, que a receita bruta mensal a ser considerada é a do conjunto de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica e que do seu cômputo deverão ser excluídos os valores referentes a saídas com isenção, imunidade, suspensão do pagamento do imposto, sujeitas ao regime de substituição tributária e para venda ambulante não realizadas, além daquelas situações já elencadas no item 2 "c", supra.

5) **RESTRICÇÕES:** a opção pelo Regime Fiscal das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte veda a utilização ou destinação de qualquer valor a

título de incentivo fiscal, assim como a apropriação e a transferência de créditos relativos ao ICMS.

6) HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PELO PAGAMENTO DO ICMS: o fato das microempresas e empresas de pequeno porte estarem enquadradas nesse Regime Fiscal especial não as desobriga do recolhimento do ICMS, na qualidade de responsáveis tributárias, relativo a: a) hipóteses gerais de responsabilidade previstas na legislação do ICMS; b) à entrada decorrente de importação de bens e mercadorias e à arrematação em leilão; c) às aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária em que não tenha ocorrido a retenção do ICMS e o remetente não tenha sido ou tenha deixado de ser eleito substituto tributário.

7) HIPÓTESES DE DESENQUADRAMENTO: perderá a condição de microempresa e empresa de pequeno porte aquela que: a) não preencher os requisitos exigidos pelo Decreto; b) optar pelo regime normal de tributação; c) ocultar ao fisco operações ou prestações relacionadas com suas atividades ou quando for constatada incompatibilidade entre a receita bruta declarada e as informações econômico-fiscais prestadas pela empresa ou apuradas pelo Fisco.

8) EFEITOS DO DESENQUADRAMENTO: havendo a exclusão da empresa deste regime fiscal, de ofício, ou quando o limite acumulado de R\$ 1.500.000,00 for ultrapassado, no decurso do exercício, deverá o contribuinte retornar ao método normal de apuração e pagamento do ICMS, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da ocorrência do evento. Na hipótese de exclusão por opção do contribuinte, o seu retorno à sistemática normal dar-se-á a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da opção. Vale ressaltar, também, que, havendo o desenquadramento de ofício, a empresa poderá retornar a esse regime fiscal

especial, após decorrido o prazo de um ano, contado do mês de referência do desenquadramento.

9) PROCEDIMENTOS QUANTO AOS CRÉDITOS DE ICMS: quando do retorno do contribuinte à sistemática normal de apuração e pagamento do ICMS, está garantido o direito de recuperação do crédito do ICMS, relativo às entradas de mercadorias anteriormente tributadas, existentes em estoque, cujas saídas devem ocorrer com débito do imposto. Na dificuldade ou impossibilidade de determinação do valor real, poderá o contribuinte apropriar-se de 12% do valor dessas mercadorias. As mercadorias sujeitas à substituição tributária estão fora dessa recuperação de créditos. E, quanto à entrada de bens do ativo permanente a apropriação dos respectivos créditos de ICMS deverá observar a limitação do artigo 24, § 4º, do RICMS/PR (1/48 ao mês).

10) OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: a) inscrever-se no CAD/ICMS; b) emitir documentos fiscais para documentar as entradas e saídas que promover; c) escriturar os livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, devidamente revestidos das formalidades legais; d) apresentar, nos prazos estipulados, mensalmente, a GIA/ICMS; e) preencher e entregar, anualmente, a Declaração Fisco-Contábil e a Guia de Informação das Operações e Prestações Interestaduais; f) manter toda a documentação relativa aos atos negociais que praticar ou em que intervier, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações ou prestações a que se referirem; g) proceder ao levantamento dos estoques em 31 de dezembro de cada ano, procedendo a escrituração do Livro de Registro de Entradas ou do Livro de Registro de Inventário; h) manter em seus estabelecimentos, em lugar visível ao público, placa indicativa que informe tratar-se de empresa enquadrada nesse Regime Fiscal, com o respectivo número de

inscrição no CAD/ICMS; i) entregar os arquivos magnéticos, na hipótese de emitir documentos fiscais ou escriturar livros por sistema eletrônico de processamento de dados.

11) DOCUMENTOS FISCAIS: os documentos fiscais emitidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte sujeitas a esse regime fiscal não deverão conter o destaque do ICMS e deverão trazer impressa, ainda que por meio de carimbo, a expressão "Documento emitido por empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Não gera direito a crédito de ICMS."

12) PENALIDADES: identificando-se a ocorrência de alguma infração à legislação do ICMS, as microempresas e empresas de pequeno porte sujeitam-se às mesmas multas dos contribuintes em geral, previstas no artigo 55, da Lei nº 11.580/96 (lei geral do ICMS/PR).

13) FISCALIZAÇÃO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE: por disposição expressa do Decreto nº 246, a fiscalização dessas empresas terão, prioritariamente, caráter orientativo e medidas fiscais de caráter punitivo serão, necessariamente, precedidas de autorização do Diretor da Coordenação da Receita do Estado.

14) CONTRIBUINTES JÁ ENQUADRADOS NO SIMPLES/PR: o contribuinte que já faz parte do SIMPLES/PR será automaticamente migrado para o novo regime. No entanto, é de se destacar que esses contribuintes que forem enquadrados de ofício, por já serem optantes do SIMPLES, estão necessariamente obrigados à apresentação da Declaração Fisco Contábil do ano-base de 2.002, nos prazos estabelecidos pela legislação, sob pena de desenquadramento automático do

sistema. Ocorrendo tal evento, porém, a empresa poderá retornar ao Regime fiscal especial, desde que cumpridos com os requisitos exigidos para o enquadramento.

15) PRAZOS PARA PAGAMENTO DO ICMS E APRESENTAÇÃO DE GIA: tanto o recolhimento do imposto, quanto a apresentação da GIA, devem ser feitos, no mês seguinte ao de apuração da receita bruta, de acordo com o algarismo final da numeração seqüencial de seu número de inscrição no CAD/ICMS, observando-se os seguintes prazos:

- a) até o dia 11 - finais 1 e 2
- b) até o dia 12 - finais 3 e 4
- c) até o dia 13 - finais 5 e 6
- d) até o dia 14 - finais 7 e 8
- e) até o dia 15 - finais 9 e 0.

Não se discute que, no processo da cadeia produtiva, a inexistência de créditos do ICMS a compensar por parte do adquirente de mercadorias de empresas enquadradas como micro ou de pequeno porte pode ser um fator negativo. Trata-se de um mecanismo voltado precipuamente para o comércio varejista, o que, no entanto, não lhe tira nenhum mérito. De qualquer forma, em primeiro lugar, temos que lembrar que essa sistemática é opcional e não obrigatória. Em segundo lugar, não acreditamos que essa vedação ao aproveitamento dos créditos, por si só, venha a se transformar em um impeditivo ao sucesso dessa nova sistemática, uma vez que a carga tributária final do imposto estadual será bem menor do que pela sistemática normal de incidência, o que acabará por trazer significativas reduções no preço final da mercadoria comercializada, quer seja para o adquirente comerciante, quer seja para o consumidor final, o que, sem dúvida, poderá acarretar um incremento nas relações de consumo. E, com isso, a obtenção do objetivo último desse programa,

que é alcançar uma maior lucratividade aos contribuintes, partes dessa cadeia de consumo e a aplicação desse resultado positivo na criação de mais postos de emprego. Tanto isso é verdade que esse Regime Fiscal das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte recebeu o apoio de todas as associações de classe. O Estado do Paraná tem a tradição de ser um Estado inovador e vanguardista na elaboração e aplicação da legislação tributária estadual. Essa nova sistemática de tributação beneficiada às micro e pequenas empresas é mais um bom exemplo disso.

3.8.2 Projeto Exação Fiscal

Com a implantação de uma legislação mais benéfica aos contribuintes considerados microempresas no Paraná pela promulgação da lei do SIMPLES/PR em 1997, ampliando a faixa de faturamento das empresas, observou-se uma corrida bastante significativa para se obter o enquadramento ao regime e conseqüentemente aos benefícios que ele traria. Isso pode ser observado pelo estudo abaixo que traz uma evolução do como foi esta corrida.

3.8.3. Impacto Quantitativo da Implantação do Simples/PR

Em março de 1997 o Estado do Paraná possuía 181.152 contribuintes de ICMS em atividade, sendo que desse total, 101.747 contribuintes estavam enquadrados no regime especial para microempresas. De acordo com o RICMS em vigor em 1995 (regulamento este anterior a lei de implantação ao SIMPLES/PR),

eram consideradas microempresas aquelas cujo valor anual de entradas e serviços de transporte não excedesse o montante de 1.547 UPF/PR, o que equivalia a R\$ 43.439,76.

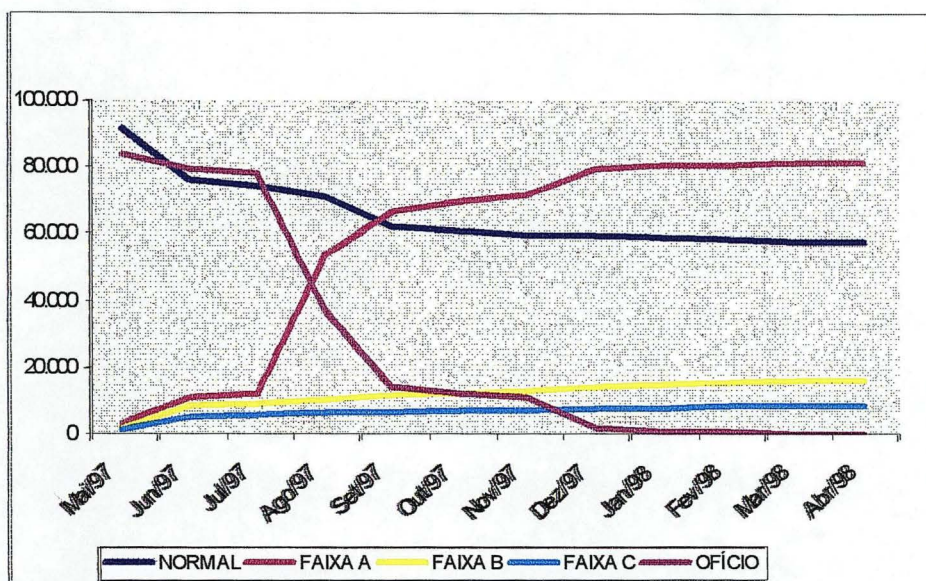
Quando da implantação do regime SIMPLES/PR as empresas que já estavam enquadradas no regime de microempresas anterior, e que reuniam condições de enquadramento no novo regime, foram automaticamente classificadas como SIMPLES/PR. Entretanto essas empresas precisavam se dirigir à Agência de Rendas de seu domicílio tributário informando a faixa em que a mesma deveria se enquadrar. Do total das microempresas, 84.485 foram enquadradas automaticamente no SIMPLES/PR e 17.262 foram desenquadradas do regime antigo e não puderam usufruir dos benefícios do SIMPLES/PR tendo em vista não se enquadrarem.

Muitas empresas que anteriormente não podiam usufruir do tratamento especial dado as microempresas, graças a maior abrangência do regime SIMPLES/PR, encontravam-se habilitadas a adesão ao novo regime. Estas empresas totalizavam 45.413 contribuintes em março/1997.

As microempresas que reuniam condições para o enquadramento no SIMPLES/PR foram automaticamente classificadas como tal, porém receberam um código provisório (sendo designadas pelo termo Enquadramento de Ofício, TSS 1.10). Este código provisório tinha a finalidade de identificar estas empresas para que elas fossem classificadas posteriormente em uma determinada faixa, ou ainda, solicitassem a exclusão do regime, no caso de discordância em relação ao seu enquadramento. Aos poucos as empresas foram definindo suas faixas de recolhimento. Nos primeiros meses após a implantação do SIMPLES/PR, as empresas enquadradas no regime normal de tributação (desde que reunissem

condições para habilitação no SIMPLES/PR), foram migrando para o regime especial, definindo assim um novo perfil no cadastro de contribuintes do ICMS no Paraná.

Gráfico 1 – Evolução do SIMPLES



Fonte: Sistema CIF H – D - CELEPAR

Tabela 2 - Evolução do Cadastro de Contribuintes após um ano de SIMPLES/PR

	NORMAL	OFÍCIO	FAIXA A	FAIXA B	FAIXA C	TOTAL
Mai/97	91.351	84.221	3.343	2.178	1.481	182.574
Jun/97	76.562	79.302	11.054	8.629	5.300	180.847
Jul/97	74.150	78.257	12.247	9.210	5.626	179.490
Ago/97	70.913	37.078	53.787	10.348	6.184	178.310
Set/97	62.120	14.422	66.815	11.330	6.617	161.304
Out/97	60.811	12.246	70.083	12.176	6.986	162.302
Nov/97	59.841	10.714	71.506	12.945	7.281	162.287
Dez/97	59.323	1.719	79.640	13.839	7.551	162.072
Jan/98	58.680	805	80.464	14.889	7.915	162.753
Fev/98	58.247	367	80.712	15.607	8.275	163.208
Mar/98	57.877	0	81.126	15.949	8.532	163.484
Abr/98	57.404	0	81.661	16.339	8.622	164.026

Fonte: Sistema CIF H – D - CELEPAR

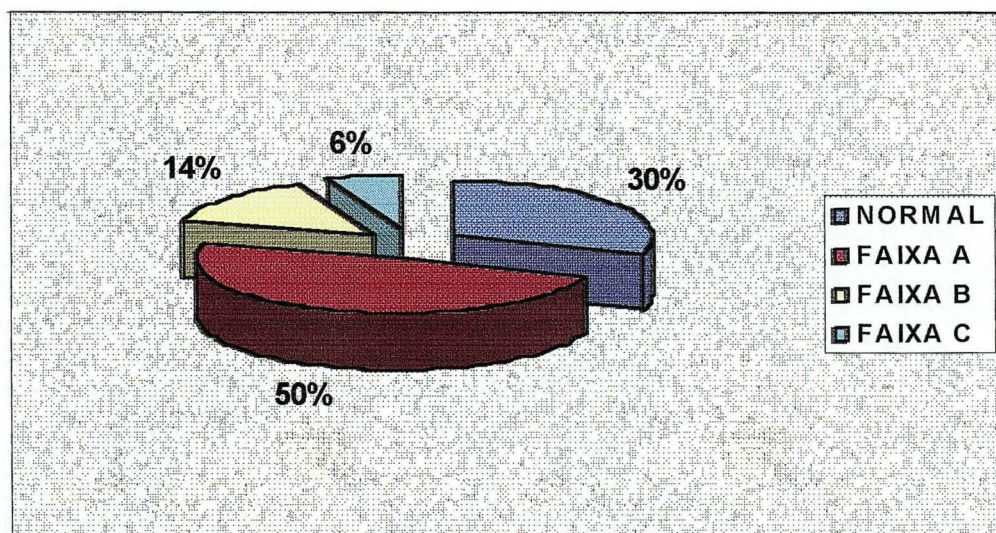
Na análise dos dados acima, observa-se que após a adequação dos contribuintes enquadrados de ofício, o total de empresas enquadradas na Faixa "A" representa aproximadamente 50% (cinquenta por cento) dos contribuintes em atividade a partir do mês de dezembro de 1997, ou seja, após decorridos oito meses de implantação do regime tributário SIMPLES/PR.

Tabela 3 - Composição do Cadastro de Contribuintes SIMPLES/PR e NORMAL em 1999

	NORMAL	FAIXA A	FAIXA B	FAIXA C	SIMPLES	TOTAL
Jan/99	53.150	83.516	19.358	9.606	112.480	165.630
Fev/99	58.247	80.712	15.607	8.275	104.594	162.841
Mar/99	57.877	81.126	15.949	8.532	105.607	163.484
Abr/99	51.990	83.736	20.041	9.848	113.625	165.615
Mai/99	51.793	83.844	20.400	9.874	114.118	165.911
Jun/99	51.788	83.911	20.849	9.919	114.679	166.467
Jul/99	51.776	84.008	21.263	9.978	115.249	167.025
Ago/99	51.933	84.317	21.930	10.089	116.336	168.269
Set/99	51.620	84.339	22.367	10.124	116.830	168.450
Out/99	51.810	84.470	23.041	10.219	117.730	169.540
Nov/99	51.914	84.637	23.606	10.350	118.593	170.507
Dez/99	51.850	84.798	24.167	10.589	119.554	171.404
Jan/00	51.917	84.471	24.642	10.834	119.947	171.864

Fonte: Sistema CIF – H – D - CELEPAR

Gráfico 2 - Composição do Cadastro de Contribuintes SIMPLES/PR e NORMAL EM 1999



Fonte CIF – H – D – CELEPAR

Na análise dos dados acima, é possível perceber que cada vez mais os contribuintes do regime Normal vão migrando para o regime SIMPLES/PR. Em janeiro de 2.000 apenas 30% dos contribuintes paranaenses apuram e recolhem o ICMS sob o regime Normal.

Diante dos dados acima apresentados se fazia necessário tornar medidas fiscais que comprovassem a autenticidade das informações prestados pelos contribuintes enquadrados como SIMPLES/PR a época e que na realidade usufruíam de um benefício fiscal destinado a pequenas e micro empresas.

Assim em 1998 a Delegacia Regional da Receita Estadual sediada em Londrina, através do seu grupo de administradores, desenvolveram um projeto para acompanhamento fiscal das micros e pequenas empresas, ou seja, das empresas enquadradas no regime SIMPLES/PR. Tal medida se fez necessária visto que como apresentado anteriormente o número de empresas normais diminuía a cada dia e o número de empresas SIMPLES/PR crescia em igual ou até maior proporção, uma vez que as empresas novas que nasciam já solicitavam seu regime como

SIMPLES/PR, e os métodos de fiscalização através de auditorias fiscais demandavam tempo em verificações minuciosas, o que não se justificaria para as empresas tidas como pequenas, pois o retorno financeiro dos trabalhos não seria da mesma monta que de grandes empresas. Contudo a necessidade de se verificar a existência de empresas se escondendo na legislação mais benéfica através de artifícios contábeis quando na realidade não preencheriam os requisitos legais para tanto se fazia necessário e urgente, daí a criação do mencionado projeto EXAÇÃO FISCAL.

Para se ter uma idéia da renúncia fiscal que a legislação SIMPLES/PR representou a seguir mostraremos um estudo realizado na monografia de minha autoria para o curso de Desenvolvimento Econômico da Universidade Estadual de Maringá.

3.8.4. Impacto da Adoção do Simples/PR na Arrecadação do ICMS

No final do mês de março de 1997 o Estado do Paraná possuía um total de 181.152 contribuintes cadastrados, deste total, 101.747 estavam cadastrados no regime de microempresas, que, como visto anteriormente, estavam isentas de qualquer pagamento referente ao ICMS. Restavam ainda 79.405 empresas cadastradas no regime normal de pagamento, ou seja, faziam a apuração do ICMS e recolhiam pela apuração dos saldos de créditos e débitos.

Com a implantação do regime tributário SIMPLES/PR o governo do Estado previa que aproximadamente 45.000 (quarenta e cinco mil) empresas cadastradas no regime normal de pagamento, estariam aptas a aderirem a este novo regime, conforme declarações do então Secretário da Fazenda Miguel Salomão (Folha de

São Paulo(3), 1997, p. 1). Nesta mesma declaração o governo anunciou que as empresas que aderirem ao novo regime teriam os valores de seus impostos reduzidos.

Com efeito, muitos profissionais das áreas de contabilidade, tributária e analistas econômicos corroboraram a afirmação da queda dos valores dos impostos a recolher após a adesão ao regime SIMPLES/PR.

No intuito de verificar a efetiva ocorrência desta alegada queda de valores, buscou-se selecionar, por amostragem, algumas empresas que aderiram ao regime SIMPLES/PR, realizando os cálculos necessários para a apuração dos valores recolhidos antes e após a adesão ao referido regime tributário.

Devido ao grande número de empresas integrantes do cadastro de contribuintes do Estado e das diversas variáveis que influenciam o resultado final na quantificação dos valores recolhidos, foi necessário a adoção de alguns critérios para definir quais os contribuintes ideais para a realização dos cálculos necessários para a ratificação da queda dos valores a serem recolhidos a título de ICMS. Utilizando o banco de dados da Coordenação da Receita do Estado (CELEPAR), foram adotados as seguintes etapas para a seleção dos contribuintes:

1ª etapa) selecionados os contribuintes que na data de 01/05/1999 estavam ativos e enquadrados no regime tributário SIMPLES/PR;

2ª etapa) dos contribuintes selecionados na primeira etapa, foram escolhidos aqueles que tiveram o início da atividade anterior ao mês de abril de 1996;

3ª etapa) dos contribuintes escolhidos na segunda etapa, foram selecionados aqueles que estavam enquadrados no regime normal de pagamento até o mês de maio de 1997 e posteriormente aderiram ao regime tributário SIMPLES/PR.

4ª etapa) dos contribuintes selecionados na 3ª etapa, foram escolhidos somente aqueles que apresentaram a Guia de Informação e Apuração – GIA/ICMS (documento de apresentação obrigatória para as empresas cadastrados no regimes SIMPLES/PR, exceto aqueles enquadrados na faixa “A”), em todos os meses dos períodos verificados.

Foram selecionados, obedecidos os critérios acima descritos, 3.997 (três mil novecentos e noventa e sete) contribuintes, que iniciaram suas atividades antes de maio de 1996, estavam enquadrados no regime normal de pagamento até o mês de maio de 1997, passaram para o regime SIMPLES/PR a partir do mês de junho de 1997, entregaram todas as guias de informação e apuração de ICMS entre junho de 1996 e maio de 1999 e encontravam-se ativos e ainda enquadrados no mesmo regime em maio de 1999.

Após a seleção destes contribuintes a etapa seguinte consistiu em quantificar os valores da apuração da sua conta fiscal. Comparando o comportamento do período de junho de 1996 a maio de 1997, em relação ao período de junho de 1997 a maio de 1998 e de junho de 1998 a maio de 1999.

Visando facilitar as demonstrações e evoluções ocorridas nestes períodos optou-se por identificá-los da seguinte forma:

Período N1 – corresponde ao período sob análise em que a empresa esteve enquadrada no regime normal de pagamento, ou seja de junho de 1996 a maio de 1997.

Período S1 – corresponde ao primeiro ano de enquadramento da empresa no regime SIMPLES/PR, ou seja, de junho de 1997 a maio de 1998.

Período S2 – corresponde ao segundo ano de enquadramento da empresa no regime SIMPLES/PR, ou seja, de junho de 1998 a maio de 1999.

APRESENTAÇÃO DOS VALORES DECLARADOS

Após a tabulação dos dados obteve-se os seguintes resultados:

Quadro 2 – Resultados da Seleção para Amostra

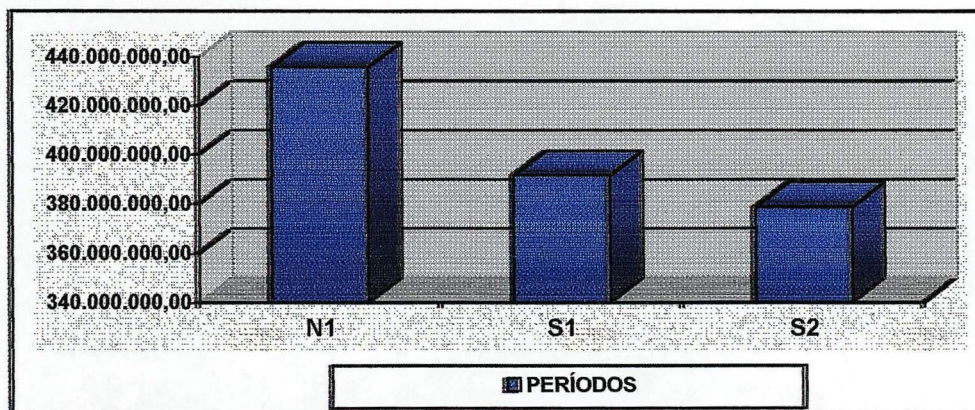
Resultados da Seleção para amostra

PERÍODO	TSS	Nº CONT.	VALOR CONTÁBIL DE ENTRADA	VALOR CONTÁBIL SAIDAS	BASE CÁLCULO SAIDAS	SALDO DEVEDOR
06/96 a 05/1997 – N1	111- normal	3.997	435.814.039,03	543.836.189,45	451.439.507,13	22.872.721,54
T O T A I S						
PERÍODO	TSS	Nº CONT.	VALOR CONTÁBIL DE ENTRADA	VALOR CONTÁBIL SAIDAS	BASE CÁLCULO SAIDAS	SALDO DEVEDOR
06/97 a 05/98 – S1	102 – faixa B sem ISS	1.806	92.355.168,97	133.964.515,75	96.099.732,60	1.288.635,60
	103 – faixa b com ISS	396	17.924.803,99	33.968.086,26	24.653.896,81	201.747,42
	104 – faixa C sem ISS	1.397	209.381.539,54	310.077.909,04	215.816.010,99	6.942.047,06
	105 – faixa c com ISS	398	71.949.943,80	122.477.478,63	86.527.833,82	2.252.209,48
T O T A I S						
PERÍODO	TSS	Nº CONT.	VALOR CONTÁBIL DE ENTRADA	VALOR CONTÁBIL SAIDAS	BASE CÁLCULO SAIDAS	SALDO DEVEDOR
06/98 a 05/99 – S2	102 – faixa B sem ISS	1.794	87.079.835,72	131.240.262,91	116.071.741,34	1.303.213,11
	103 – faixa b com ISS	400	17.589.223,86	32.968.153,81	29.980.331,20	222.847,59
	104 – faixa C sem ISS	1.401	203.589.160,49	307.120.250,23	265.654.874,46	6.705.991,84
	105 – faixa c com ISS	402	70.510.410,18	128.708.484,46	111.368.956,75	2.289.826,76
T O T A I S						
		3.997	378.768.630,25	600.038.151,41	523.075.903,75	10.501.579,30

Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado - SEFA

Esta conta representa todas as aquisições realizadas pelo contribuinte.

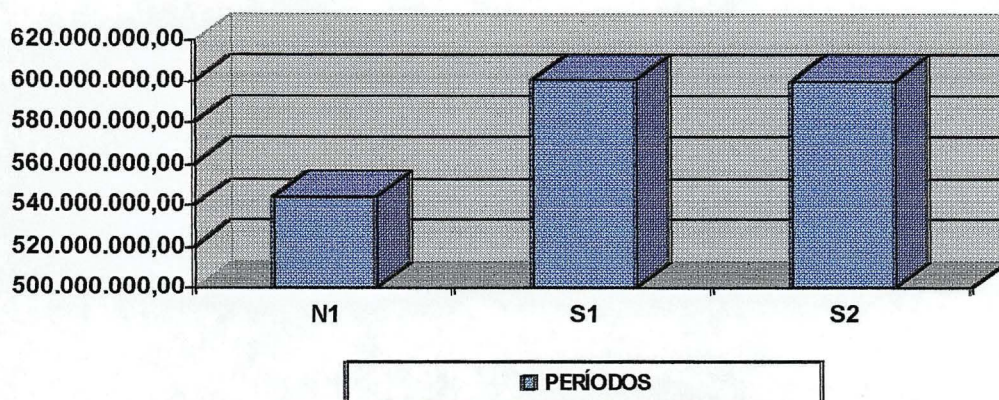
Gráfico 3 - Comportamento da conta Valor Contábil de Entrada



Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado - SEFA

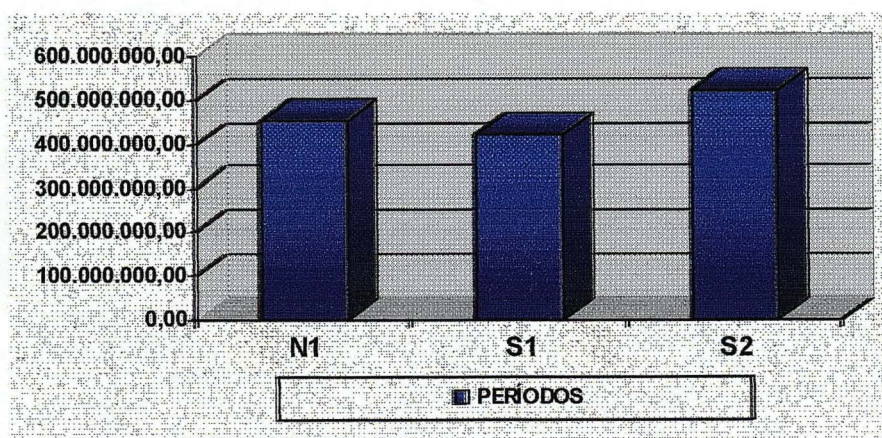
Verifica-se na análise do quadro e do gráfico acima, que houve uma queda de aproximadamente 10% (dez por cento) em relação aos valores de aquisição de mercadorias, no período imediatamente seguinte ao da adoção ao regime tributário SIMPLES/PR, e de aproximadamente 13% (treze por cento) no período S2, quando comparado ao período N1.

Esta conta representa todas as vendas realizadas pelo contribuinte.

Gráfico 4 - Comportamento da conta Valor Contábil de Saída

Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado - SEFA

Observa-se na análise do quadro e do gráfico acima, que houve um acréscimo de aproximadamente 10% (dez por cento) nos valores referentes às vendas dos contribuintes da amostra, tanto no período S1 quanto no período S2, quando comparado ao período N1.

Gráfico 5 - Comportamento da Base de Cálculo das Saídas

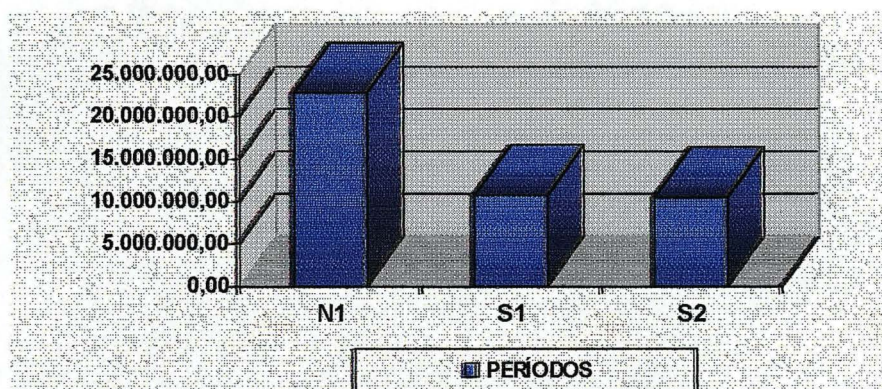
Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado - SEFA

Observa-se na análise do quadro e do gráfico acima, que houve uma queda de aproximadamente 6% (seis por cento) nos valores de base de cálculo, no período

imediatamente seguinte ao da adoção ao regime tributário SIMPLES/PR, e um acréscimo de aproximadamente 16% (dezesesseis por cento) no período S2, quando comparado ao período N1.

Esta conta representa o resultado da apuração do valor do ICMS a recolher, no caso do período N1, é o resultado dos débitos subtraídos dos valores creditados pelo contribuinte. Para os períodos S1 e S2, é o resultado da aplicação da alíquota, referente a faixa de enquadramento do contribuinte no regime tributário SIMPLES/PR, sobre a base de cálculo das saídas, uma vez que o regime SIMPLES/PR veda o aproveitamento de crédito.

Gráfico 6 - Comportamento da Conta Saldo Devedor



Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado - SEFA

Constata-se na análise do quadro e do gráfico acima, que houve uma queda de aproximadamente 53% (cinquenta e três por cento) nos valores da conta saldo devedor, no período imediatamente seguinte ao da adoção ao regime tributário SIMPLES/PR, e de aproximadamente 54% (cinquenta e quatro por cento) no período S2, quando comparado ao período N1.

Dos dados apresentados podemos concluir que os benefícios implementados pelo regime tributário Simples/PR fizessem com que os recolhimentos das empresas a título de ICMS caíssem em torno de 54% (cinquenta e quatro por cento), embora houvesse um aumento de aproximadamente 10% (dez por cento) nos valores das saídas totais e de aproximadamente 16% (dezesesseis por cento) do valor da base de cálculo das saídas no período S2.

Os números demonstram que a queda na arrecadação alardeada por todos, quando da implementação do novo regime tributário dispensado as microempresas realmente ocorreu para as empresas selecionadas na amostra o que leva a conclusão que para as demais também.

Assim, como demonstrado anteriormente, o imposto que é revertido para toda a sociedade que efetivamente o paga, foi reduzido pela metade no caso das microempresas faixa "B" e "C". Considera-se ainda o fato de que os dados demonstram um crescimento no faturamento, conforme observado nos quadros acima apresentados, concluímos, portanto que os valores a recolher pelos contribuintes enquadrados nesse regime deveria Ter sido aproximadamente o dobro.

No quadro abaixo encontram-se os totais dos valores de ICMS recolhidos por todos os contribuintes enquadrados no regime tributário SIMPLES/PR, nas faixas "B" e "C", no período de abril de 1997 a dezembro de 1999.

Quadro 3 - ICMS recolhido contribuintes Faixas "B" e "C"

REGIME	1997	1998	1999	TOTAL
1.02 – faixa B sem ISS	4.682.765,17	9.951.167,25	15.953.216,00	30.587.148,42
1.03 – faixa B com ISS	756.288,33	1.690.723,38	2.684.949,00	5.131.960,71
1.04 – faixa C sem ISS	14.761.453,85	29.065.533,58	42.560.107,00	86.387.094,43
1.05 – faixa C com ISS	4.212.267,22	8.493.959,81	12.068.732,00	24.774.959,03
TOTAL	24.412.774,57	49.201.384,02	73.267.004,00	146.881.162,59

Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado – SEFA.

Observa-se que o total recolhido, pelas empresas enquadrados no regime SIMPLES/PR, faixas "B" e "C", no período de abril de 1997 a dezembro de 1999, foi de R\$ 146.881.162,59 (cento e quarenta e seis milhões, oitocentos e oitenta e um mil, cento e sessenta e dois reais e cinqüenta e nove centavos). Se considerarmos os percentuais de redução encontradas através da análise acima – queda de 50% dos valores a serem recolhidos - estas mesmas empresas deveriam ter recolhido aproximadamente o dobro do verificado, ou seja, algo em torno de R\$ 294.000.000,00 (duzentos e noventa e quatro milhões de reais).

Portanto, a renúncia fiscal referente a estas empresas -que representam aproximadamente 30% (trinta por cento) das empresas enquadradas no SIMPLES/PR - representou o equivalente a aproximadamente R\$ 147.000.000,00 (cento e quarenta e sete milhões de reais).

Entretanto, as demais empresas - que representam 70% (setenta por cento) das empresas enquadradas no mesmo regime, porém na faixa "A" - recolheram, no mesmo período, o equivalente a R\$ 56.139.395,74 (cinqüenta e seis milhões, cento e trinta e nove mil, trezentos e noventa e cinco reais e setenta e quatro centavos), conforme demonstra o quadro abaixo.

Quadro 4 - ICMS recolhido contribuintes Faixa "A"

REGIME	1997	1998	1999	TOTAL
TSS 1.01 – "A"	12.158.142,74	20.906.306,00	23.074.947,00	56.139.395,74
TOTAL	12.158.142,74	20.906.306,00	23.074.947,00	56.139.395,74

Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado - SEFA

De acordo com o que foi visto anteriormente, os contribuintes enquadrados atualmente na Faixa "A" do SIMPLES/PR, estavam enquadrados até o mês de março de 1997 no regime tributário de microempresas, que conforme o Decreto Estadual nº 613 de 24/07/1991 determinava, não efetuavam nenhum recolhimento a título de ICMS. Com a implementação do SIMPLES/PR a partir de abril de 1997 estes contribuintes passaram a recolher o equivalente a uma UPF – Unidade Fiscal Padrão, que equivale atualmente a R\$ 34,49 (trinta e quatro reais e quarenta e nove centavos).

Portanto, podemos considerar que este recolhimento, efetuado pelas empresas enquadradas na Faixa "A", representa um acréscimo na arrecadação em relação ao antigo regime tributário das microempresas. A partir daí podemos deduzir, dos valores apurados como renúncia fiscal nas Faixas "B" e "C", os valores recolhidos pela Faixa "A". Sendo assim foi obtido o seguinte quadro:

Quadro 5 - Renúncia Fiscal

REGIME	1997	1998	1999	TOTAL
Estimativa de Renúncia Fiscal nas Faixas "B" e "C"	24.412.774,57	49.201.384,02	73.267.004,00	146.881.162,59
Incremento de Recolhimentos pela Faixa "A"	12.158.142,74	20.906.306,00	23.074.947,00	56.139.395,74
SALDO	12.254.631,83	28.295.078,02	50.192.057,00	90.741.766,85

Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado - SEFA

Deduzido o valor recolhido pelas empresas enquadradas na Faixa "A", considerados como um acréscimo de arrecadação em relação ao regime anterior, a renúncia fiscal praticadas nas Faixas "B" e "C" é reduzida para o equivalente a R\$ 90.741.766,85 (noventa milhões, setecentos e quarenta e um mil, setecentos e sessenta e seis reais e oitenta e cinco centavos), nos 33 (trinta e três) meses subsequentes à adoção do novo regime tributário para as microempresas, o que mensalmente equivale a aproximadamente R\$ 2.750.000,00 (dois milhões e setecentos mil reais), ou seja, algo em torno de 1,00 % (um por cento) da arrecadação mensal do Estado do Paraná a título de ICMS.

Com a promulgação da legislação do SIMPLES/PR pode-se constatar que o número de empresas normais declina, caindo de 96.667 em 01/04/1997 para 51.917 em 03/01/2000 e que o número de empresa enquadradas no regime especial sobe de 84.485 em 01/04/1997 para 119.947 em 03/01/2000. Em percentuais chega-se aos seguintes números: em 01/04/1997 o Estado possuía 46,64% de contribuintes enquadrados como microempresas portanto desfrutando desses benefícios, enquanto os normais representavam 53,36%. Já em 03/01/2000 os contribuintes

tidos como microempresa SIMPLES/PR representavam 69,8% contra 30,2% dos normais.

Os números demonstram que houve um crescimento dos estabelecimentos enquadrados no regime de microempresa SIMPLES/PR com conseqüente queda dos estabelecimentos normais. Um ponto importante a se levar em consideração quando se afirma que houve migração do contribuinte normal para o contribuinte enquadrado no regime do SIMPLES/PR é destacar que essa migração não ocorreu somente em relação aos contribuintes em atividade mas também naqueles que iniciaram suas atividades posteriormente, por isso torna-se irrelevante determinar quantos que estavam em atividade migraram para o SIMPLES/PR e quantos iniciaram suas atividades já no SIMPLES/PR. Isso porque se não houvesse o instituto do SIMPLES/PR os contribuintes que iniciassem suas atividade necessariamente seriam normais, assim fica demonstrado que não importando o início no regime especial de microempresa SIMPLES/PR, o fato é que o percentual passou de 46,64% para 69,8%, deixando evidente a migração.

A renúncia fiscal do Estado ficou evidenciada nos contribuintes selecionados com base nos critérios adotados conforme consta no item 3.8.3. Atendendo aos critérios de serem normais e estarem em atividade antes da implantação do SIMPLES/PR e aderirem ao regime nos dois anos seguintes ao da implantação foi encontrado 3.997 contribuintes que demonstraram uma queda nas suas arrecadações em aproximadamente 50%. A afirmação é feita com base nas vendas que cresceram aproximadamente 10% no primeiro e no segundo ano após a implantação do regime, embora as compras tenham diminuído 10% no primeiro ano e 13% no segundo. A legislação previu algumas hipóteses de exclusões na base de cálculo das vendas de mercadorias que gerou no primeiro ano uma queda de 6%,

mas que no segundo ano recuperou-se e consolidou a estimativa de renúncia fiscal com um acréscimo nas vendas de 16% em relação ao ano anterior a implantação do SIMPLES/PR. Assim vê-se que houve uma queda no valor a recolher de imposto de 53% no primeiro ano após a implantação do SIMPLES e de 54% no segundo ano, porém não houve queda nas vendas, mas como visto houve um aumento no valor das saídas.

Como já concluído anteriormente a soma dos recolhimentos dos contribuintes enquadrados como microempresas SIMPLES/PR nas faixas "B" e "C" no ano de 1997, 1998 e 1999 foi de R\$ 146.881.162,59 que, se considerado as análises acima, representa apenas 50% do que efetivamente deveria ter recolhido, tem-se uma renúncia fiscal dos contribuintes enquadrados nas faixas "B" e "C" de R\$ 146.881.162,59.

Nota-se que deixou-se de lado a faixa "A", isso porque os contribuintes enquadrados nessa faixa antes da implantação do regime nada recolhiam aos cofres públicos, assim com a implantação do SIMPLES/PR passaram a recolher uma UPF/PR que equivale atualmente a R\$34,49. Assim o que é recolhido pelas empresas enquadradas no SIMPLES/PR faixa "A" tem que ser considerado um acréscimo na arrecadação, visto que antes nada arrecadavam.

Com isso a renúncia fiscal do Estado que estava estimada em R\$ 146.881.162,59 no período de 1997 a 1999 sofre uma queda, pois houve o incremento nesse período de R\$ 56.139.395,74 de recolhimento da faixa "A". Assim a renúncia fiscal do Estado no período de 1997 a 1999 em valores nominais é realmente de R\$ 90.741.766,85, que se dividido pelos 33 meses que representam o período dará o montante de R\$ 2.750.000,00, que representará algo em torno de 1% da arrecadação mensal do Estado do Paraná a título de ICMS.

Por fim destaca-se o fato de que a legislação destinada as microempresas trouxe aquele que realmente é microempresário um custo que antes não tinha que é o recolhimento obrigatório de uma UPF/PR.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O segmento das Micro e Pequenas Empresas é um dos principais pilares de sustentação da economia nacional, tanto pelo número de estabelecimentos e desconcentração geográfica, quanto pela sua capacidade de gerar empregos. Ainda que reconhecida sua importância socioeconômica, o segmento das micro e pequenas empresas encontra sérios obstáculos ao seu crescimento, sustentabilidade e competitividade. Quando nasce uma empresa, é necessário ficar bem claro a perspectiva de novos empregos, melhor circulação do dinheiro, e os negócios legais se ampliam, porque a sua origem inibe a economia informal.

O homem vivendo no anonimato, empregando pessoas de forma ilegal, passa de repente, a regular suas atividades empresariais e melhora, consideravelmente, o aspecto social desagregado. Há nesse momento, um processo de conquista direcionado a todos os segmentos, organizando a economia, identificando novos negócios e para a consolidação desse processo produtivo é preciso o governo, nas três esferas, incentivar. Não tomando essa decisão, corre o risco de provocar uma grande evasão tributária, não controlar a economia informal e o nascimento das pequenas empresas se constitui num grande incentivo à sonegação.

Pagar imposto sempre foi motivo de muita resistência por parte do cidadão. O próprio Adam Smith alegava na sua filosofia de resistir ao pagamento de impostos: A evasão serviria para evitar ao contribuinte a injustiça de impostos prejudiciais à sua atividade econômica.

Em dezembro de 1996, quando da publicação do Simples, a euforia animou todo o segmento das micro e pequenas empresas, nas economias formal e informal. Também os profissionais que atuam na área de contabilidade apoiaram a medida,

entendida como um sinal de que o Poder Público finalmente incentivaria o setor, sob cuja responsabilidade está uma parcela significativa dos empregos no país. Quase sete anos depois, o cenário econômico apresenta pequenas variações decorrentes do Simples. As expectativas em relação ao Simples não se confirmaram. Segundo os resultados obtidos na pesquisa, o gasto em tributos das empresas optantes do Simples é realmente menor, mas a diferença é pequena e, uma vez que há limitações às quais as empresas se submetem para se enquadrar no Simples, faz-se necessário um planejamento para medir as vantagens e desvantagens da opção. A necessidade de um planejamento nos remete à premissa da qual partimos e que se revelou válida pois, ao se submeter a um cuidadoso planejamento, a empresa terá as informações necessárias para tomar decisões acertadas em relação à forma de tributação, a fim de diminuir o valor despendido em tributos, mantendo-se estritamente dentro dos parâmetros legais.

O projeto EXAÇÃO FISCAL visou identificar os contribuintes que de forma ilegal, utilizando-se de instrumentos contábeis, se enquadraram no regime diferenciado que não fora instituído para ele.

A metodologia era bastante simples, diria até que se trata da contabilidade de sua forma mais nua. De posse da ordem de serviço que determinava o contribuinte que seria objeto do seu trabalho, o auditor fiscal dirigia-se ao estabelecimento do contribuinte e lá notificava-o a apresentar os seguintes documentos fiscais:

1. Livros de entrada e saída de mercadorias
2. Notas Fiscais de entrada e saída de mercadorias
3. Comprovantes de despesas realizadas no mês, tais como aluguel, telefone, água, luz, tributos pagos, salários pagos, pro-labore, encargos sociais, e todas as despesas que pudesse apresentar.

Na visita já se era possível determinar a quantidade de funcionários, o espaço físico da empresa, o porte e sua forma de funcionamento.

De posse dos documentos iniciava-se na realidade a confecção de algumas demonstrações contábeis. Somava-se as compras com as despesas pagas e subtraía-se as dívidas, o resultado deveria ser inferior ou ainda igual as vendas que representavam sua fonte de recursos, assim não se concebia que em um período de um ano a empresa tivesse prejuízo os doze meses. Se após a apuração o resultado das despesas fosse maior que das receitas a diferença era considerada venda sem emissão de documento fiscal e assim procedia-se à cobrança do imposto devido sobre a tal diferença sem aplicação de penalidade. O projeto no âmbito da Regional de Londrina funcionou perfeitamente tendo um incremento de arrecadação direta, ou seja, desse recolhimento mensurado anteriormente no importe de 1.300.000,00 anuais.

Contudo grandes dificuldades foram encontradas por se tratarem de empresas enquadradas nos regimes diferenciados tanto estadual quanto federal, as suas obrigações assessorias eram reduzidas, não sendo obrigadas a confeccionarem livro caixa, livro diário, o que prejudicava em muito os trabalhos, visto que na sua falta os mencionados livros eram feitos pelo auditor fiscal obviamente que de forma simplificada. Porém como os fatos já haviam passado a pelo menos um ano era comum a falta de documentos e a necessidade de arbitrar valores o que acabava por distorcer um pouco a realidade.

Assim queremos demonstrar que as legislação que vem para diminuir a carga tributária nas empresas de pequeno porte e micro empresas acabam por diminuir também suas obrigações assessorias o que restringe a possibilidade de fiscalização das informações fiscais prestadas por estes contribuintes. Isso diminuiu em geral a

capacidade de observação dos proprietários do negócio, o denominado contribuinte para o fisco, que fica sem relatórios gerenciais importantes para tomada de decisões e para o fisco torna-se um obstáculo à fiscalização ágil e eficiente, pois informações valiosas acabam sendo destruídas e sem condições de restaurá-las só cabe a autoridade fiscal o arbitramento que em diversos casos passa a ser vantagem ao contribuinte infrator ou ainda questionável em nosso combalido sistema judiciário.

E o pior os contribuintes, empresários de fato, não se apercebem, pois estão concedendo um excelente esconderijo aos maus contribuintes, que irão burlar a lei para usufruírem benefícios fiscais que acarretaram em menor carga tributária, que será usada para concorrência desleal e conseqüente enfraquecimento daqueles para os quais a legislação efetivamente foi criada.

Portanto, daí surge à necessidade do fisco exigir junto as empresas de pequeno porte o correto fornecimento das informações contábeis, uma vez que na ânsia de pagar menos imposto, as mesmas podem estar enquadradas indevidamente no sistema SIMPLES, muitas vezes prejudicando a si próprias e não apenas o governo, ao sonegar as informações corretas e conseqüentemente a arrecadação do fisco.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARRUDA, A. C. **Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos**: Uma abordagem metodológica de controle interno. Tese de Doutorado. UFSC, Florianópolis, 1994.

BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BONILHA, P. C. B **Da prova no Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

BRASIL **Código Tributário Nacional**. 24. ed. São Paulo:Saraiva, 1998.

_____. Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 13 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Lei Federal nº 9.317** de 05/12/1996.

_____. **Lei 9.317 de 1996**. Dispõe sobre a Lei do Simples Federal.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. **Curso de contabilidade aplicada** 7. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

_____ **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. Porto Alegre: 1994.

CTN. **Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CURITIBA. **Convênio de Icms**. nº. 66. Curitiba 1988.

GILDO, P. G. O. **Auditoria Fiscal-Contábil**. São Paulo: Almeida Ltda., 1999.

GIL, A. C. **Como elaborara projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, A. Lo. **Sistemas de informações contábil/financeiros**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1993.

PARANÁ. **Decreto 2.736 de 1996**. Regulamento do Icms do Estado do Paraná.

_____. **Assessoria Tributária Contábil**. COAD – Centro de Orientação, Atualização e Desenvolvimento Profissional. ICMS. 20 de fevereiro de 2000.

_____. **Decreto 246 de 20.012003**. Dispõe Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte.

_____. **Decreto 247 de 20.012003**. Dispõe sobre alterações no Decreto n. 5.141, de 12 de dezembro de 2001, do ICMS.

_____. **Sistema CIF-HD – Celepar**. IPARDES. jul.2000.

_____. **Lei 11.580 de 1996**. Dispõe sobre Lei do ICMS do Estado do Paraná.

_____. **Companhia de Informática do Paraná – CELEPAR**.

PEZARINI, C. **Folha de São Paulo**. 21.dez.1996. Caderno de Economia, p.2.

SCHNEIDER, M. **Folha de São Paulo**. 15 mar. 1997. Caderno de Economia. p. 13.

SÁ, Antonio Lopes. **Perícia contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.

SCHNEIDER, M. **Folha de São Paulo**. 15 mar. 1997. Caderno de Economia. p. 13.

6. ANEXOS

ANEXO I - DECRETO N. 246

DECRETO N. 246
Publicado no DOE de 29.01.2003

O GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ, no uso das atribuições que lhe confere o art. 87, V, da Constituição Estadual, e considerando o disposto no art. 179 da Constituição Federal, o art. 143 da Constituição Estadual, na Lei n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e nas Leis Estaduais n. 11.580, de 14 de novembro de 1996, 9.895, de 8 de janeiro de 1992, e 11.651, de 27 de dezembro de 2002, e o Convênio ICMS 59/89,

DECRETA

Art. 1º Fica introduzida no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 5.141, de 12 de dezembro de 2001, a seguinte alteração:
Alteração 141ª O Capítulo XVI do Título III passa a vigorar com a seguinte redação:

"CAPÍTULO XVI

DO REGIME FISCAL DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Art. 406. As microempresas e as empresas de pequeno porte terão tratamento tributário diferenciado, regendo-se pelos termos, limites e condições deste Capítulo.

Art. 407. Para os fins do disposto neste capítulo, considera-se:

I - Microempresa, aquela que tiver receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais), no ano de seu enquadramento ou no ano anterior, se estiver em atividade;

II - Empresa de Pequeno Porte - EPP, aquela que tiver receita bruta anual superior a R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), no ano de seu enquadramento ou no ano anterior, se estiver em atividade.

§ 1º A receita bruta prevista neste artigo:

a) será a auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro;

b) terá seu limite calculado proporcionalmente ao número de meses de efetiva atividade quando:

1. o início das operações ocorrer após o mês de janeiro;

2. o seu encerramento ocorrer antes do mês de dezembro;

3. suas atividades forem suspensas por um ou mais meses do ano civil;

c) considerará o valor total das saídas de mercadorias e das prestações de serviços, promovidas em conjunto por todos os estabelecimentos da empresa, excluídos os valores correspondentes a prestações de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, saídas canceladas, descontos incondicionais concedidos, devoluções de mercadorias adquiridas, transferências em operações internas e operações internas decorrentes de remessas para depósito, armazenagem, demonstração, feira ou exposição, industrialização ou conserto.

§ 2º Ressalvado o disposto na alínea "c" do parágrafo anterior, para fins de determinação da receita bruta apurada mensalmente, é vedado efetuar qualquer outra exclusão.

Art. 408. O enquadramento no Regime Fiscal das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte será realizado mediante opção expressa do contribuinte, observado o disposto em Norma de Procedimento Fiscal.

Art. 409. Não poderá optar pelo Regime Fiscal das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte a empresa:

I - constituída sob a forma de sociedade por ações ou em que o titular ou sócio seja pessoa jurídica;

II - que realize operações relativas a:

a) armazenamento e depósito de produtos de terceiros;

b) produção e extração de produtos primários;

III - que preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal;

IV - em que o titular ou sócio participe de outras sociedades comerciais cujo faturamento, em sua totalidade, seja superior ao valor equivalente a R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais);

V - eleito substituto tributário em relação a operações subseqüentes.

Art. 410. A parcela de receita bruta mensal do conjunto de estabelecimentos da microempresa e da empresa de pequeno porte, até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), fica desonerada do ICMS.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui as microempresas e as empresas de pequeno porte da obrigatoriedade de recolhimento do imposto nas hipóteses previstas no art. 412.

Art. 411. As microempresas e as empresas de pequeno porte, conforme definidas neste Capítulo, ficam sujeitas ao recolhimento mensal de ICMS de valor equivalente ao somatório do resultado da aplicação dos seguintes percentuais sobre a receita bruta mensal do conjunto de seus estabelecimentos:

I - 2% (dois pontos percentuais), sobre a parcela de receita bruta que exceda R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) e seja igual ou inferior a R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais);

II - 3% (três pontos percentuais), sobre a parcela de receita bruta que exceda R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) e seja igual ou inferior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais);

III - 4% (quatro pontos percentuais), sobre a parcela de receita bruta que exceda R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Parágrafo único. Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o valor total das saídas de mercadorias e das prestações de serviços, promovidas pelo conjunto de estabelecimentos da empresa, excluídos os valores correspondentes a:

a) prestações de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios;

b) saídas canceladas;

c) descontos incondicionais concedidos;

d) devoluções de mercadorias adquiridas;

e) transferências em operações internas;

f) operações internas decorrentes de remessas para depósito, armazenagem, demonstração, feira ou exposição, industrialização ou conserto;

g) saídas com isenção, imunidade, suspensão do pagamento do imposto, sujeitas ao regime de substituição tributária e para venda ambulante não realizadas.

Art. 412. A microempresa e a empresa de pequeno porte são responsáveis, também, pelo pagamento do imposto referente:

I - às hipóteses de responsabilidade previstas na legislação do ICMS;

II - à entrada decorrente de importação de bens e de mercadorias e à arrematação em leilão;

III - às aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em que não tenha ocorrido a retenção do ICMS e o remetente não tenha sido ou tenha deixado de ser eleito substituto tributário;

IV - às hipóteses de recolhimento antecipado.

Art. 413. A microempresa e a empresa de pequeno porte que possuem mais de um estabelecimento no Estado deverão efetuar a apuração e o recolhimento do imposto de forma centralizada, observado o disposto em Norma de Procedimento Fiscal, num único estabelecimento, denominado centralizador, devendo informar, por ocasião do pedido de enquadramento de cada um dos estabelecimentos, a condição de centralizador ou centralizado.

Parágrafo único. Para os fins do disposto neste artigo, o novo estabelecimento inscrito no CAD/ICMS, de empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte será automaticamente considerado como centralizado.

Art. 414. Perderá a condição de microempresa e de empresa de pequeno porte aquela que:

I - não preencher os requisitos mencionados neste Capítulo;

II - optar pelo regime normal de tributação;

III - ocultar ao fisco operações ou prestações relacionadas com suas atividades ou quando for constatada incompatibilidade entre a receita bruta declarada e as informações econômico-fiscais prestadas pela empresa ou apuradas pelo fisco.

§ 1º A empresa excluída do Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte retornará ao regime normal de apuração e pagamento do imposto a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da ocorrência do evento, exceto no caso de exclusão por opção, hipótese em que o contribuinte sujeitar-se-á ao regime normal a partir do 1º dia do mês subsequente ao da opção.

§ 2º Na hipótese de desenquadramento de ofício previsto neste artigo, a empresa poderá ser reenquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte após decorrido o prazo de um ano, contado do mês de referência do desenquadramento.

§ 3º A microempresa e a empresa de pequeno porte cuja receita bruta, no decurso do exercício, exceder ao limite acumulado de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), estará excluída do Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da ocorrência. Tal fato deverá ser comunicado à repartição fazendária a que estiver subordinada, até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência, passando a empresa a submeter-se ao regime normal de tributação.

Art. 415. Na hipótese do artigo anterior, fica assegurado o direito de recuperação do crédito em relação às entradas de mercadorias anteriormente tributadas, existentes em estoque, ressalvadas as sujeitas ao regime de substituição tributária, cujas saídas devam ocorrer com débito do imposto, podendo o contribuinte, na impossibilidade ou dificuldade de determinação do valor real, apropriar-se de 12% do valor dessas mercadorias.

Parágrafo único. Para os fins do disposto neste artigo, a recuperação do crédito em relação à entrada de bens do ativo permanente deverá observar, no que couber, o contido no § 4º do art. 24.

Art. 416. As microempresas e as empresas de pequeno porte deverão cumprir as seguintes obrigações acessórias:

I - inscrever-se no CAD/ICMS;

II - emitir documentos fiscais para documentar as entradas e as saídas que promover;

III - escriturar os livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, os quais se prestarão aos demais registros que a legislação determinar;

IV - apresentar, mensalmente, GIA/ICMS, cuja forma e prazo observará o disposto em Norma de Procedimento Fiscal;

V- preencher e entregar, anualmente, a Declaração Fisco-Contábil - DFC, e a Guia de Informação das Operações e Prestações Interestaduais - GI/ICMS;

VI - manter toda a documentação relativa aos atos negociais que praticar ou em que intervier, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações ou prestações a que se refiram;

VII - proceder ao levantamento dos estoques em 31 de dezembro de cada ano, escriturando a quantidade, descrição e valor dos produtos no livro Registro de Entradas ou no livro Registro de Inventário;

VIII - manter em seus estabelecimentos, em local visível ao público, placa indicativa que informe tratar-se de empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte com o respectivo número da inscrição no CAD/ICMS;

IX - entregar arquivo magnético, na hipótese de emitir documentos fiscais ou escriturar livros fiscais por sistema eletrônico de processamento de dados, atendendo o disposto no Capítulo XIV do Título III.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no inciso II, os documentos fiscais emitidos pelas empresas enquadradas no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte:

a) não deverão conter o destaque do ICMS;

b) deverão conter impressa, ainda que por meio de carimbo, a expressão: "Documento emitido por empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Não gera direito a crédito de ICMS".

Art. 416-A. A opção pelo Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte veda a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, assim como a apropriação e transferência de créditos relativos ao ICMS.

Art. 416-B. Aplicam-se às empresas enquadradas no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte as multas previstas no art. 55 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996, de conformidade com o ilícito praticado.

Art. 416-C. Ressalvado o disposto neste Capítulo, aplicam-se à empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, no que couber, as demais normas relativas ao ICMS.

Art. 2º O contribuinte atualmente optante pelo SIMPLES/PR, sujeitar-se-á ao enquadramento de ofício no novo Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte de que trata este Decreto.

§ 1º As empresas enquadradas de ofício no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte que deixarem de apresentar a Declaração Fisco Contábil - ano base 2002, nos prazos estabelecidos na legislação serão automaticamente desenquadradas e inseridas no regime normal de tributação, podendo ser reenquadradas, a pedido, desde que cumpram os requisitos para enquadramento.

§ 2º No enquadramento de ofício de que trata este artigo será considerada como estabelecimento centralizador a matriz, com base no Cadastro Nacional de Pessoa

Jurídica - CNPJ, ou, na inexistência desta no CAD/ICMS, o estabelecimento da empresa com inscrição mais antiga.

Art. 3º A fiscalização das empresas enquadradas no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte terá, prioritariamente, caráter orientativo e medidas fiscais de caráter punitivo serão, necessariamente, precedidas de autorização do Diretor da Coordenação da Receita do Estado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às infrações detectadas em postos fiscais e grupos de fiscalização volante.

O par. único foi acrescentado pelo art. 2º, do Decreto n. 1.163, de 28.04.2003, produzindo efeitos a partir de 1º.02.2003.

Art. 4º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º.02.2003, inclusive.

Curitiba, 29 de janeiro de 2003, 182º da Independência e 115º da República.

Roberto Requião
Governador do Estado

Heron Arzua
Secretário de Estado da Fazenda

ANEXO II - DECRETO N. 247

DECRETO N. 247
Publicado no DOE de 29.01.2003

O GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ, no uso das atribuições que lhe confere o art. 87, V, da Constituição Estadual,

DECRETA

Art. 1º Ficam introduzidas no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 5.141, de 12 de dezembro de 2001, as seguintes alterações:

Alteração 142ª Fica acrescentado o art. 33-A à Subseção I da Seção I do Capítulo VII do Título I, com a seguinte redação:

"33-A. Não se aplica o disposto nesta Subseção à empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, que deverá centralizar a apuração e recolhimento do imposto, observado o disposto no art. 413."

Alteração 143ª O inciso III do art. 56 passa a vigorar com a seguinte redação:

"III - em GR-PR, pelas empresas enquadradas no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, em relação:

a) às hipóteses previstas nos incisos I, III e IV do art. 412, até o dia cinco do mês subsequente ao das respectivas operações e prestações, sendo que, relativamente ao inciso II do referido artigo deve ser observado o contido nas alíneas "a" e "c" do inciso VI deste artigo;

b) ao disposto nos incisos I, II e III do art. 411, no mês seguinte ao da receita bruta apurada, de acordo com o algarismo final da numeração seqüencial estadual do número de inscrição no CAD/ICMS do estabelecimento centralizador, observados os seguintes prazos:

1. até o dia 11 - finais 1 e 2;
2. até o dia 12 - finais 3 e 4;
3. até o dia 13 - finais 5 e 6;
4. até o dia 14 - finais 7 e 8;
5. até o dia 15 - finais 9 e 0;"

Alteração 144ª O inciso II do art. 86 passa a vigorar com a seguinte redação:

"II - saída para estabelecimento de empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte;"

Alteração 145ª As alíneas "a" e "f" do § 1º do art. 232 passam a vigorar com a seguinte redação:

"a) o contribuinte autorizado à apuração centralizada do imposto de que trata o "caput" do art. 28, que deverá entregar a GIA/ICMS até o dia dez do mês subsequente ao das operações ou prestações;

f) os estabelecimentos de empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, deverão apresentar GIA/ICMS no mês seguinte ao da receita bruta apurada, de acordo com o algarismo final da numeração seqüencial estadual do número de inscrição no CAD/ICMS, observados os seguintes prazos:

1. até o dia 11 - finais 1 e 2;
2. até o dia 12 - finais 3 e 4;
3. até o dia 13 - finais 5 e 6;
4. até o dia 14 - finais 7 e 8;
5. até o dia 15 - finais 9 e 0;"

Alteração 146ª O § 2º do art. 289-A passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos estabelecimentos enquadrados no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, bem como às mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária em relação às operações subsequentes."

Alteração 147ª O § 1º do art. 315 passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 1º O cupom fiscal emitido pelas empresas enquadradas no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, fica dispensado de conter as indicações referentes ao código, discriminação e quantidade da mercadoria ou serviço."

Alteração 148ª O § 1º do art. 500 passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 1º O disposto neste artigo não se aplica quando o tomador do serviço for estabelecimento de empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte ou produtor agropecuário não inscrito no CAD/ICMS."

Alteração 149ª O inciso I do art. 503 passa a vigorar com a seguinte redação:

"I - estabelecimento comercial ou industrial, exceto os de empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte;"

Alteração 150ª O inciso V do art. 509 passa a vigorar com a seguinte redação:

"V - saída para estabelecimento de empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte;"

Alteração 151ª O inciso IV do art. 524 passa a vigorar com a seguinte redação:

"IV - a saída para consumidor final ou para estabelecimento de empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, hipótese em que o imposto deverá ser debitado em conta gráfica."

Art. 2º Este decreto entrará em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º.02.2003, inclusive.

Curitiba, 29 de janeiro de 2003, 182º da Independência e 115º da República.

Roberto Requião
Governador do Estado

Heron Arzua
Secretário de Estado da Fazenda

ANEXO III - COMO FICOU NA LEGISLAÇÃO DO ICMS DO PARANA.

Como ficou na legislação do ICMS DO PARANA
CAPÍTULO XVI

DO REGIME FISCAL DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Art. 406. As microempresas e as empresas de pequeno porte terão tratamento tributário diferenciado, regendo-se pelos termos, limites e condições deste Capítulo.

Art. 407. Para os fins do disposto neste capítulo, considera-se:

I - Microempresa, aquela que tiver receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais), no ano de seu enquadramento ou no ano anterior, se estiver em atividade;

II - Empresa de Pequeno Porte - EPP, aquela que tiver receita bruta anual superior a R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), no ano de seu enquadramento ou no ano anterior, se estiver em atividade.

§ 1º A receita bruta prevista neste artigo:

a) será a auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro;

b) terá seu limite calculado proporcionalmente ao número de meses de efetiva atividade quando:

1. o início das operações ocorrer após o mês de janeiro;

2. o seu encerramento ocorrer antes do mês de dezembro;

3. suas atividades forem suspensas por um ou mais meses do ano civil;

c) considerará o valor total das saídas de mercadorias e das prestações de serviços, promovidas em conjunto por todos os estabelecimentos da empresa, excluídos os valores correspondentes a prestações de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, saídas canceladas, descontos incondicionais concedidos, devoluções de mercadorias adquiridas, transferências em operações internas e operações internas decorrentes de remessas para depósito, armazenagem, demonstração, feira ou exposição, industrialização ou conserto.

§ 2º Revogado.

O § 2º foi revogado pelo art. 1º, alteração 165ª, do Decreto n. 1.163, de 28.04.2003, produzindo efeitos a partir de 1º.02.2003.

Redação anterior, dada pelo art. 1º, alteração 141ª, do Decreto n. 246, de 29.01.2003, que não surtiu efeitos:

"§ 2º Ressalvado o disposto na alínea "c" do parágrafo anterior, para fins de determinação da receita bruta apurada mensalmente, é vedado efetuar qualquer outra exclusão."

Art. 408. O enquadramento no Regime Fiscal das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte será realizado mediante opção expressa do contribuinte, observado o disposto em Norma de Procedimento Fiscal.

Art. 409. Não poderá optar pelo Regime Fiscal das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte a empresa:

I - constituída sob a forma de sociedade por ações ou em que o titular ou sócio seja pessoa jurídica;

II - que realize atividade de armazenamento e depósito de produtos de te bem como de produção de produtos primários;

Nova redação dada ao inciso II pelo art. 1º, alteração 152ª, do Decreto n. 1.: 12.05.2003, produzindo efeitos a partir de 12.05.2003.

Redação anterior, dada pelo art. 1º, alteração 141ª, do Decreto n. 246, de 29.01.2003, em vigor no período de 1º.02.2003 a 11.05.2003:

"II - que realize operações relativas a:

§ 2º Ressalvado o disposto no parágrafo anterior, para fins de determinação da receita bruta apurada mensalmente, é vedado efetuar qualquer outra exclusão.

O § 2º foi acrescentado pelo art. 1º, alteração 161ª, do Decreto n. 1.163, de 28.04.2003, produzindo efeitos a partir de 1º.02.2003.

Art. 412. A microempresa e a empresa de pequeno porte são responsáveis, também, pelo pagamento do imposto referente:

I - às hipóteses de responsabilidade previstas na legislação do ICMS;

II - à entrada decorrente de importação de bens e de mercadorias e à arrematação em leilão;

III - às aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em que não tenha ocorrido a retenção do ICMS e o remetente não tenha sido ou tenha deixado de ser eleito substituto tributário;

IV - às hipóteses de recolhimento no momento do fato gerador, de que trata o inciso II do art. 56.

Nova redação dada ao inciso IV pelo art. 1º, alteração 162ª, do Decreto n. 1.163, de 28.04.2003, produzindo efeitos a partir de 1º.02.2003.

Redação anterior, dada pelo art. 1º, alteração 141ª, do Decreto n. 246, de 29.01.2003, que não surtiu efeitos:

"IV - às hipóteses de recolhimento antecipado."

Parágrafo único. O recolhimento do imposto nas hipóteses tratadas neste artigo deverá ser efetuado, independentemente das obrigações decorrentes do Regime das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, observando a carga tributária de cada produto.

O par. único foi acrescentado pelo art. 1º, alteração 162ª, do Decreto n. 1.163, de 28.04.2003, produzindo efeitos a partir de 1º.02.2003.

Art. 413. A microempresa e a empresa de pequeno porte que possuírem mais de um estabelecimento no Estado deverão efetuar a apuração e o recolhimento do imposto de forma centralizada, observado o disposto em Norma de Procedimento Fiscal, num único estabelecimento, denominado centralizador, devendo informar, por ocasião do pedido de enquadramento de cada um dos estabelecimentos, a condição de centralizador ou centralizado.

Parágrafo único. Para os fins do disposto neste artigo, o novo estabelecimento inscrito no CAD/ICMS, de empresa enquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte será automaticamente considerado como centralizado.

Art. 414. Perderá a condição de microempresa e de empresa de pequeno porte aquela que:

I - não preencher os requisitos mencionados neste Capítulo;

II - optar pelo regime normal de tributação;

III - ocultar ao fisco operações ou prestações relacionadas com suas atividades ou quando for constatada incompatibilidade entre a receita bruta declarada e as informações econômico-fiscais prestadas pela empresa ou apuradas pelo fisco.

§ 1º A empresa excluída do Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte retornará ao regime normal de apuração e pagamento do partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da ocorrência d exceto no caso de exclusão por opção, hipótese em que o contribuinte suj ao regime normal a partir do 1º dia do mês subsequente ao da opção.

§ 2º Na hipótese de desenquadramento previsto neste artigo, a empresa poderá ser reenquadrada no Regime Fiscal das Microempresas e das Empresas de Pequeno