

OZAÍAS GAPSKI TEIXEIRA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista - MBA - Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Jaime Bettoni

CURITIBA

2010

“Dedico este estudo aos mestres,
familiares e amigos”

AGRADECIMENTOS

A Deus por minha vida;
Aos mestres pela lição de vida;
A minha esposa pelo apoio;
Aos colegas pela amizade.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Percentuais de Presunção do Lucro Presumido	39
Quadro 02: 10 gêneros mais exportados pelas indústrias paranaenses.	99
Quadro 03: Evolução das Vendas	103
Quadro 04: Evolução do Patrimônio Líquido	104
Quadro 05: Tributos Incidentes sobre as Vendas e Lucro	105
Quadro 06: Comparativo entre Tributos e Faturamento	107
Quadro 07: Comparativo entre Tributos e Lucro Líquido	109
Quadro 08: Créditos Recuperados	110
Quadro 09: Comparativo entre Lucro Real e Lucro Presumido	111

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 01: Tributos Incidentes sobre as Vendas e Lucro	106
GRÁFICO 02: Comparativo entre Tributos e Faturamento	107
GRÁFICO 03: Comparativo entre Tributos e Lucro Líquido	109
GRÁFICO 04: Comparativo entre Lucro Real e Lucro Presumido	111

LISTA DE ABREVIATURAS

ABIMCI – Associação Brasileira da Indústria de Madeira Processada

ADE – Ato Declaratório Executivo

ART – Artigo

ARTS – Artigos

BACEN – Banco Central do Brasil

CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

EPP – Empresa de Pequeno Porte

EUA – Estados Unidos da América

FCUS – Fundo de Compensação de Variações Salariais

FIEP – Federação das Indústrias do Estado do Paraná

FSC – *Forest Stewardship Council*

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

LC – Lei Complementar

MAE – Mercado Atacadista de Energia Elétrica

ME – Micro Empresa

MP – Medida Provisória

NCM – Nomenclatura Comum do MERCOSUL

NT – Não-Tributado

NTN – Notas do Tesouro Nacional

PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador

PEPS – Primeiro que Entra Primeiro que Sai

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

PL – Patrimônio Líquido

PND – Programa Nacional de Desestatização

PNP – Programa Nacional de Privatização

RAB – Registro Aeronáutico Brasileiro

RICMS – Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

SRF – Secretaria da Receita Federal

TAXA LIBOR - *London Inter Bank Offering Rate*

TIPI – Tabela de Incidência do IPI

RESUMO

TEIXEIRA, Ozaías Gapski. Planejamento Tributário. A complexa legislação tributária brasileira e as inúmeras obrigações acessórias exigidas, muitas vezes nos levam a falta de tempo para planejar os gastos com tributos. O não atendimento aos prazos e o alto valor das multas punitivas fazem com que grande parte de nossas forças não sejam utilizadas para minimizar ou postergar a incidência dos tributos sobre as operações das empresas.

A abertura do mercado trouxe a acirrada concorrência entre as empresas internacionais e nacionais, e a economia tributária tornou-se uma das fontes de melhora dos lucros e da competitividade.

Imprescindível então, um planejamento tributário legal que seja aplicado após uma aprofundada análise das operações da empresa, pois planejar tributos além de um direito é um dever.

Palavra-Chave: Planejamento, tributos, ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, Lucro Real, Lucro Presumido.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. CONTEXTUALIZAÇÃO	14
3. TRIBUTOS ABORDADOS	16
4. IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ)	17
4.1 Pessoas Jurídicas Obrigadas A Apuração Do Lucro Real	18
4.2 Opção Pelo Regime Do Lucro Real	19
4.3 Obrigatoriedade Ao Lucro Real Durante O Ano Calendário	20
4.4 Base De Cálculo	20
4.5 Período De Apuração	21
4.6 Alíquota	22
4.7 Adicional	22
5. LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL (LALUR)	23
5.1 Finalidade	23
5.2 Ajustes Do Lucro Líquido	25
5.3 Adições	25
5.4 Exclusões	26
5.5 Compensações	26
6. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)	27
6.1 Contribuintes Contribuição Social Sobre O Lucro Líquido	27
6.2 Isenções E Não Incidências	27
6.3 Apuração Trimestral Ou Anual	28
6.4 Base De Cálculo Da Contribuição	28
6.4.1 Ajustes No Resultado	29
6.4.1.1 Adições	29
6.4.1.2 Exclusões	31
6.4.2.1 Controle Das Adições Ou Exclusões Em Períodos Subseqüentes	33
6.4.3 Compensação Da Base De Cálculo Negativa	33
6.5 Alíquota	33
6.6 Valores Que Podem Ser Compensados	34
7. LUCRO PRESUMIDO	35
7.1 Opção Pelo Lucro Presumido	35
7.2 Impossibilidade De Alteração Da Opção	36
7.3 Conceito De Receita Bruta	37
7.3.1 Valores Que Compõem A Receita Bruta	37
7.4 Determinação Do Lucro Presumido	38
7.4.1 Percentuais Incidentes Sobre A Receita Bruta	39
7.5 Determinação Da Base De Cálculo Do Imposto	39
7.6 Receita Pelo Regime De Competência Ou Caixa	40
7.6.1 Vendas A Prazo	40
7.7 Alíquotas Aplicáveis	41
7.8 Deduções Admitidas No Imposto Devido	42
7.8.1 Valores Que Podem Ser Compensados Com O Imposto Devido	42
7.8.2 Impossibilidade Da Dedução De Incentivos Fiscais	43
7.9 Percentuais Aplicáveis Sobre A Receita Bruta	43
7.9.1 Valores Que Não Integram A Base De Cálculo Da Csll	44
7.9.2 Ganho De Capital Na Alienação De Bens E Direitos	45

7.9.3 Venda De Ativo Para Recebimento Após O Término Do Ano-Calendário	46
7.9.4 Variações Monetárias	46
7.9.5 Cálculo Da Contribuição Social Sobre O Lucro Líquido	47
7.9.6 Alíquota	47
7.9.7 Deduções Admitidas	47
7.9.8 Obrigações Acessórias	48
8. PIS E COFINS	50
8.1 Regime De Incidência Cumulativa	50
8.2 Regime De Incidência Não-Cumulativa	52
8.2.1 Alteração Na Forma De Apuração Do Imposto De Renda	52
8.2.2 Pessoas Jurídicas Não-Sujeitas Ao Regime	53
8.2.3 Receitas Excluídas Do Regime	55
8.2.4 Receitas Excluídas Da Base De Cálculo	57
8.2.5 Alíquotas	58
8.2.6 Receitas Financeiras	58
8.2.7 Dedução De Créditos	59
8.2.8 Cálculo Do Valor Do Crédito	62
8.2.9 Aproveitamento Do Valor Do Crédito Em Mês Posterior	63
8.2.10 Exportadoras E Prestadoras De Serviços Domiciliados No Exterior	63
8.2.11 Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora	64
9. ICMS	66
9.1 Seletividade	66
9.2 Da Incidência	67
9.3 Das Imunidades, Não-Incidências E Benefícios Fiscais	68
9.4 Do Fato Gerador	70
9.5 Das Alíquotas	71
9.6 Da Cumulatividade	72
9.7 Do Diferimento	73
9.8 Da Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora	74
10. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	75
10.1 Conceito De Produto Industrializado	75
10.2 Da Incidência	77
10.3 Dos Contribuintes	78
10.4 Do Fato Gerador	79
10.5 Da Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora	79
11. SITUAÇÕES ESPECÍFICAS	81
11.1 Regime De Reconhecimento Da Receita	81
11.2 Venda Para Entrega Futura Ou Faturamento Antecipado	82
11.2.1 Reconhecimento Da Receita E Dos Custos	83
11.3 Registro Do Pis E Cofins Incidentes Sobre A Venda	83
11.4 Faturamento Antecipado	84
11.4.1 Registro Do Faturamento Antecipado	85
11.4.2 Adiantamentos Por Conta Do Faturamento Antecipado	85
11.4.3 Incidência De Tributos	86
11.5 Venda Para Entrega Futura No Ipi	86
11.5.1 Crédito Fiscal	86
11.5.2 Nota Fiscal	87
11.5.2.1 Emissão Facultativa	87

11.5.2.2 Requisitos Necessários	88
11.5.2.3 Entrega Efetiva Dos Produtos	88
11.5.2.4 Faturamento Antecipado Com Lançamento Do Ipi	89
11.5.2.5 Faturamento Antecipado Sem Emissão De Nota Fiscal	89
11.5.2.6 Faturamento Antecipado Sem Lançamento Do Ipi	89
11.6 Venda Para Entrega Futura No Icms	90
11.6.1 Procedimentos No Simples Faturamento - Nota Fiscal	90
11.6.2 Procedimentos Na Remessa - Nota Fiscal	91
11.7 Venda Para Entrega Futura No Pis E Na Cofins	91
12. DEPRECIÇÃO ACELERADA	93
13. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS	94
14. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	96
14.1 Categorias De Planejamentos Tributários	98
15. ASPECTOS ECONÔMICOS DO SEGMENTO	99
16. DADOS DA EMPRESA	101
16.1 Características Da Empresa	102
17. EVOLUÇÃO DAS VENDAS DA EMPRESA	103
18. EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)	104
19. TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE AS VENDAS E LUCRO	105
20. COMPARATIVO TRIBUTOS X FATURAMENTO	107
21. COMPARATIVO TRIBUTOS X LUCRO LÍQUIDO	109
22. CRÉDITOS RECUPERADOS SOBRE AS AQUISIÇÕES DA EMPRESA	110
23. COMPARATIVO ENTRE LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL	111
24. CONSIDERAÇÕES FINAIS	113
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	116
ANEXO	119

1. INTRODUÇÃO

Há décadas as empresas procuram se tornar cada vez mais competitivas, enfrentando enormes dificuldades na otimização dos resultados operacionais, em razão da complexa legislação tributária existente no Brasil. A guerra travada para o aumento de produtividade, redução de custos e aumento de receitas já é bastante conhecida e estudada como fenômeno que alterou profundamente a estrutura organizacional das empresas.

A abertura do mercado brasileiro para as empresas estrangeiras trouxe muitas mudanças para o cenário industrial. Nossos produtos não tinham qualidade e assim mesmo eram bem aceitos, ajudados pela ausência de concorrência dos produtos estrangeiros. Muitas empresas tinham como principal preocupação as aplicações financeiras que não poderiam deixar de serem feitas, pois de um dia para outro a moeda desvalorizava a um ritmo galopante puxada pela alta inflação. Logicamente, que essa atividade gerava receitas financeiras capaz de gerar lucros contábeis vigorosos, o que desmotivava os empresários brasileiros a estudar estratégias para diminuir o impacto da carga tributária sobre as operações de vendas das empresas.

A estabilidade da economia brasileira e a queda da inflação obrigou nossos empresários a melhorar a qualidade dos produtos, a deixarem de lado as aplicações financeiras, para se preocuparem cada vez mais com os diversos custos que

diminuíam drasticamente seus lucros, incluindo o custo tributário, que pode até inviabilizar muitas operações.

Diante desse novo cenário, surge um mercado competitivo que exige dos profissionais de contabilidade e direito maior destreza para procurar formas lícitas para reduzir o pagamento de tributos ou sua postergação e promovendo menor impacto no fluxo de caixa da empresa.

Há décadas as empresas procuram se tornar cada vez mais competitivas, enfrentando enormes dificuldades na otimização dos resultados operacionais, em razão da complexa legislação tributária existente no Brasil. A guerra travada para o aumento de produtividade, redução de custos e aumento de receitas já é bastante conhecida e estudada como fenômeno que alterou profundamente a estrutura organizacional das empresas.

Contudo, de acordo com CHAVES (2008, p.5):

Ao longo do tempo, o legislador vem procurando eliminar todas as possibilidades que surgem de reduzir de forma legal a carga tributária, ou seja, sempre existem algumas alternativas que são menos onerosas do que outras. Assim, o contribuinte procura aquela que mais lhe interessar.

Dessa forma, quando o contribuinte identifica uma situação que possa reduzir seus custos com tributos, o legislador modifica a lei e elimina essa possibilidade.

A redução de mão-de-obra e a otimização da produção, por exemplo, proporcionam sobrevida a boa parte das empresas. Porém, tais estratégias são de aplicação limitada, tendo importância expressiva num dado momento da evolução da organização empresarial, tornando-se posteriormente inflexíveis. Assim, coloca-se perante a empresa a imperiosa necessidade de buscar novas estratégias de

otimização da atividade empresarial, nas quais se inclui a otimização dos gastos tributários.

O objetivo deste trabalho é demonstrar qual o regime de tributação do lucro é mais viável para uma empresa de compensados de pinus. Permitindo minimização dos custos tributários e aumento do lucro, que serão sustentados pela demonstração das vantagens e desvantagens de cada modalidade de tributação federal.

Desta forma, o presente trabalho será baseado na técnica de pesquisa documental exploratória em Balancetes Contábeis, Demonstrações do Resultado do Exercício e Livros Fiscais.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO

A redução dos custos é uma necessidade a todas as empresas brasileiras que estão em condições de alta competitividade, pois de acordo com artigo de Júlio Cesar Zanluca – A importância da Gestão Tributária Nas Empresas. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/gestaotributaria.htm>>. Acesso em 11 fev 2010, “O ônus financeiro gerado pelos tributos, podem tomar até 40% do faturamento de uma empresa”.

Estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), revela que a carga tributária brasileira, em 2008, chegou a 36,56% do Produto Interno Bruto (PIB), com um montante arrecadado no ano de R\$ 1,056 trilhão sobre o valor do PIB, que ficou em R\$ 2,889 trilhão. Nos 20 anos da Constituição de 1988, a carga tributária aumentou 16,28 pontos percentuais, correspondendo a um crescimento de 80%.

A alta carga tributária brasileira sobrecarrega o preço final de produtos e serviços e produz um efeito devastador no consumo e conseqüentemente nos resultados operacionais das empresas que muitas vezes abrem mão de realizarem um investimento que poderia trazer benefícios a entidade para não entrar na lista de devedores da União.

No Brasil existem atualmente 85 tributos entre impostos, taxas e contribuições, cuja lista encontra-se em anexo e disponível em www.portaltributario.com.br

Se não bastasse, existem ainda diversas obrigações acessórias a serem entregues ao fisco e freqüentes alterações na legislação, que criam ainda mais dificuldades no gerenciamento dos tributos.

De acordo com Cassone (2001, p. 24), “o sistema jurídico-tributário brasileiro é complexo, pela infinidade de princípios, regras e normas de caráter geral e específico, que necessitam ser bem estudados e compreendidos para serem corretamente aplicados aos casos concretos”.

Notadamente é de suma importância que o empresário conheça quais tributos efetivamente estão incidindo sobre as operações de sua empresa.

Portanto, torna-se indispensável a realização de planejamento tributário pelas empresas brasileiras que proporcione uma diminuição da carga tributária e resulte em aumento da competitividade melhorando seus resultados.

3. TRIBUTOS ABORDADOS

Na legislação tributária estão previstos diversos tributos, contudo iremos analisar o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sendo estes os principais tributos incidentes sobre as operações de compra e venda da empresa laminadora.

4. IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ)

Dentre os diversos regimes permitidos, o lucro real será objeto do presente estudo.

O IRPJ calculado com base no lucro real da empresa, é apurado considerando-se todas as receitas, menos todos os custos e despesas da empresa, de acordo com o regulamento do imposto de renda.

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustados pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento (Decreto 3.000/99, ART. 246). Desses ajustes, chamados de extracontábeis, obtém-se o Lucro Real.

O parágrafo 1º do ART. 6 do Decreto-Lei 1.598/77, estabelece que o lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional, dos resultados não operacionais, das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Desta forma, podemos concluir que o lucro real é aquele apurado pela contabilidade, com rigorosa observância dos princípios contábeis e demais leis e normas fiscais e comerciais.

Conforme Oliveira (2005, p. 96), "a legislação tributária estrutura-se pautada em inúmeros conceitos do Direito Comercial".

A influência das normas tributárias na contabilidade brasileira está cada vez menor com a convergência para as normas internacionais. Dessa forma, o lucro líquido apurado pelas empresas representa a essência do patrimônio contábil sem interferência das leis tributárias.

4.1 Pessoas Jurídicas Obrigadas a Apuração do Lucro Real

Não são todas as pessoas jurídicas que estão obrigadas a seguir o regime de apuração do lucro real, desta forma seguem os critérios que torna uma empresa obrigada ao regime:

- a) Cujas receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses.
- b) Cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.
- c) Que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.

- d) Que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto.
- e) Que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa.
- f) Que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

Também estão obrigadas ao Lucro Real as empresas imobiliárias, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado). O custo orçado é a modalidade de tratamento contábil dos custos futuros de conclusão de obras.

4.2 Opção pelo Regime do Lucro Real

As pessoas jurídicas, mesmo se não obrigadas a tal, poderão apurar seus resultados tributáveis com base no Lucro Real.

Assim, por exemplo, uma empresa que esteja com pequeno lucro ou mesmo prejuízo, não estando obrigada a apurar o Lucro Real, poderá fazê-lo, visando economia tributária (planejamento fiscal).

Observamos que a legislação tributária trata apenas das pessoas jurídicas obrigadas ao Lucro Real. Assim, uma empresa que não se enquadre nos itens de obrigatoriedade, poderá optar pelo regime de tributação do Lucro Real.

4.3 Obrigatoriedade ao Lucro Real Durante o Ano Calendário

A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sob o regime de apuração do lucro real trimestral, a partir inclusive, do trimestre da ocorrência do fato.

4.4 Base de Cálculo

A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

4.5 Período de Apuração

O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No caso da apuração com base no lucro real, o contribuinte ainda tem a opção de apurar anualmente o imposto devido, devendo, entretanto, recolher mensalmente o imposto por estimativa.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento.

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

4.6 Alíquota

A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, apurado de conformidade com o regulamento do imposto de renda.

4.7 Adicional

A parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento).

O adicional aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação.

O adicional será pago juntamente com o imposto de renda apurado pela aplicação da alíquota geral de 15%.

5. LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL (LALUR)

Estão obrigadas a escriturar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), todas as pessoas jurídicas contribuintes do Imposto de Renda com base no lucro real.

5.1 Finalidade

O LALUR foi instituído para demonstrar extra-contabilmente a apuração do lucro real sujeito à tributação do Imposto de Renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar o resultado de períodos de apuração futuros, tais como controle:

- a) De prejuízos fiscais a compensar;
- b) Do lucro inflacionário a realizar;
- c) Da depreciação acelerada incentivada;
- d) da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;
- e) Dos valores excedentes, a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com o Programa de

Alimentação do Trabalhador (PAT), utilizáveis nos dois anos-calendário subseqüentes e outros previstos na legislação.

O Livro de Apuração do Lucro Real deverá ser escriturado de forma completa (Parte A e Parte B):

- a) Trimestralmente (em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário), caso a empresa seja tributada com base no lucro real trimestral;
- b) Anualmente, na hipótese de a empresa ser tributada com base no lucro real anual.

Nos meses em que a pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual utilizar os balanços ou balancetes de suspensão ou redução para suspender ou reduzir os recolhimentos da estimativa mensal, somente a Parte A do LALUR deverá ser escriturada. É oportuno observar que os valores recolhidos a título de estimativa mensal, durante o ano, representam antecipações calculadas com base em levantamentos intermediários que só serão definitivos no encerramento do ano-calendário.

Os lançamentos destinados a ajustar o lucro líquido do exercício poderão ser feitos no curso do período-base ou na data de encerramento deste.

Também deverá haver escrituração completa do LALUR na data de ocorrência dos eventos de extinção, incorporação, fusão ou cisão da pessoa jurídica, independentemente da periodicidade adotada na apuração do lucro real.

5.2 Ajustes do Lucro Líquido

As adições são ajustes obrigatórios que têm por finalidade aumentar a base de cálculo do imposto e conseqüentemente, aumentar o imposto, e as exclusões são ajustes facultativos que têm por finalidade diminuir essa base de cálculo.

5.3 Adições

Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

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

5.4 Exclusões

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

- a) Os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do Imposto de Renda e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
- b) Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, não sejam computados no lucro real.

5.5 Compensações

O prejuízo fiscal apurado em períodos de apurações anteriores, registrado na Parte B do LALUR, poderá ser compensado com o lucro real apurado no período de apuração, limitado a 30% do lucro real (lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões), desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

6. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

As pessoas jurídicas obrigadas a apuração do IRPJ com base no regime do lucro real, estarão também obrigadas a apurar a CSLL com base no mesmo regime.

6.1 CONTRIBUINTES CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

São contribuintes da CSLL todas as pessoas jurídicas, inclusive as que são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

6.2 Isenções e Não Incidências

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não incidirá nas seguintes ocasiões:

- a) Na utilização dos créditos correspondentes às novações de dívidas de responsabilidade do Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS), como contrapartida na aquisição de bens e direitos no âmbito do Programa Nacional de Desestatização (PND);
- b) Sobre os rendimentos e ganhos auferidos pelo Fundo Garantidor de Crédito, de que tratam as Resoluções BACEN nºs 2.197/95 e 2.211/95 e pelas instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais

houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, observando-se que não estão abrangidos pela isenção do Imposto de Renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

6.3 Pessoas Jurídicas Sujeitas à Apuração Trimestral ou Anual

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração trimestral ou anual do lucro real ficam obrigadas à apuração do saldo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), devida no encerramento do período de apuração trimestral ou anual.

6.4 Base de Cálculo da Contribuição

As empresas tributadas pelo lucro real apuram a base de cálculo da CSLL no encerramento do período de apuração trimestral ou anual (na hipótese das empresas que optam pelo recolhimento mensal por estimativa).

Para essas empresas, a base de cálculo da CSLL é o resultado apurado no encerramento do período de apuração trimestral ou anual (com observância das disposições da lei comercial), antes da provisão para o seu pagamento (provisão para a CSLL) e a provisão para o Imposto de Renda (provisão para o IRPJ),

ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação pertinente.

6.4.1 Ajustes no Resultado

Após levantamento do lucro líquido, deverão ser realizados os respectivos ajustes (Adições e Exclusões) para se chegar a base de cálculo da contribuição.

6.4.1.1 Adições

Devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, não sejam dedutíveis na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tais como:

- a) Os valores correspondentes às provisões, exceto as provisões para férias e 13º salário pagos a empregados e as provisões para reservas técnicas constituídas pelas companhias de seguro e de capitalização, bem como pelas entidades de previdência privada, exigidas pela legislação que rege essas entidades;

- b) Os encargos de depreciação, amortização e exaustão, bem como as despesas com a conservação, manutenção, reparo, impostos, taxas, seguros, contraprestação de arrendamento mercantil (leasing) e aluguel de bens, móveis ou imóveis, não relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- c) Os valores das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, quando não fornecidas pelo restaurante da própria empresa;
- d) Os valores das contribuições não compulsórias e das doações, exceto as contribuições destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica; as doações relativas ao incentivo à cultura; as doações efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal, até o limite de 1,5% do lucro operacional; as doações, até o limite de 2% do lucro operacional antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuam.
- e) O resultado negativo da avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial;
- f) Os custos, as despesas e os encargos relativos a bens, serviços e direitos adquiridos no exterior, de pessoas vinculadas ou domiciliadas em países com tributação favorecida, denominados "paraísos fiscais", que excederem o valor

determinado de acordo com qualquer dos métodos previstos para determinação de “preços de transferência”;

g) Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, em valor superior ao montante calculado com base na taxa LIBOR, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescidos de 3% anuais a título de spread;

h) Os juros sobre o capital próprio que excederem aos limites de dedutibilidade;

i) As despesas com brindes;

j) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, devam ser computados na determinação do lucro real.

6.4.1.2 Exclusões

Devem ser excluídos do resultado, para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

a) Os valores relativos à reversão de provisões indedutíveis;

b) O resultado positivo da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial;

- c) Os lucros e dividendos recebidos de participações societárias avaliadas ao custo;
- d) A parcela do lucro correspondente à receita apropriada no resultado, mas não recebida, decorrente de contratos com entidades governamentais, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos;
- e) Variações cambiais ativas que tenham sido computadas como receita financeira, no caso de pessoa jurídica que tenha efetuado o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência e altere o critério de reconhecimento para o regime de caixa;
- f) Variações cambiais passivas, computadas como despesas financeiras, ocorridas por ocasião das liquidações parciais desde a contratação da operação até o encerramento do período de apuração;
- g) Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior durante o ano-calendário ou no 1º trimestre/06, 2º trimestre/06 e 3º trimestre/06 (os valores excluídos durante o ano-calendário deverão ser adicionados no encerramento do período de apuração anual ou no 4º trimestre/06);
- h) Os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional (NTN), emitidas no âmbito do Programa Nacional de Privatização (PNP).

6.4.2.1 Controle dos Valores das Adições e Exclusões em Períodos Subseqüentes

Os valores que tenham sido adicionados ou excluídos para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL e que influenciarão o cálculo da contribuição devida em períodos de apuração subseqüentes devem ser controlados.

Esse controle poderá ser efetuado na Parte “B” do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), mediante escrituração de livro auxiliar ou da manutenção de memória de cálculo.

6.4.3 Compensação da Base de Cálculo Negativa

A base de cálculo da CSLL, assim considerado o resultado apurado ajustado pelas adições e exclusões, que resultar negativa pode ser compensada com o valor da CSLL apurada no encerramento do período de apuração, limitada essa compensação a 30% do resultado positivo apurado.

6.5 Alíquota

A contribuição social é calculada mediante a aplicação da alíquota de 9% sobre a base de cálculo.

O valor da CSLL não pode mais ser deduzido na determinação de sua própria base de cálculo, nem na determinação da base de cálculo do IRPJ. Isto significa que não há mais necessidade de ajustar a alíquota da contribuição, ou seja, o valor da contribuição devida é obtido multiplicando-se a alíquota de 9% pela base de cálculo.

6.6 Valores que Podem ser Compensados

Do valor da CSLL devida no encerramento do período de apuração trimestral ou anual, podem ser compensadas:

- a) As contribuições pagas, relativas aos meses de janeiro a dezembro, calculadas por estimativa ou com base em balanço ou balancete levantado para efeito de suspensão ou redução do IRPJ;
- b) A contribuição retida sobre os pagamentos efetuados por entidades da administração pública federal, em razão de fornecimento de bens ou prestação de serviços; por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional; por órgãos da administração direta, autarquias e fundações do Distrito Federal, Estados e Municípios;
- c) A contribuição paga a maior ou indevidamente relativa a períodos de apuração anteriores.

7. LUCRO PRESUMIDO

O lucro presumido está no rol de regimes tributários permitidos pela legislação brasileira. Nesse regime os impostos são calculados com base num percentual estabelecido sobre o valor das vendas realizadas, independentemente da apuração do lucro.

Podem optar pelo regime de tributação pelo lucro presumido todas as pessoas jurídicas que não forem optantes pelo SIMPLES e que não estiverem obrigadas à apuração do lucro real.

7.1 Opção Pelo Lucro Presumido

A opção pelo lucro presumido deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do IRPJ devido correspondente ao 1º período de apuração de cada ano-calendário.

Como o imposto é apurado trimestralmente, por ocasião do encerramento dos períodos trimestrais em 31 de março (1º trimestre), 30 de junho (2º trimestre), 30 de setembro (3º trimestre) e 31 de dezembro (4º trimestre) de cada ano, a opção deverá ser exercida por ocasião do pagamento da 1ª quota ou quota única do IRPJ devido no 1º trimestre.

A pessoa jurídica que iniciar atividades a partir do 2º trimestre, deverá manifestar a opção pelo pagamento da 1ª quota ou quota única do imposto devido relativa ao período de apuração correspondente ao início de atividade.

Vale salientar que o fato de a pessoa jurídica não efetuar o pagamento da 1ª quota ou quota única no prazo de vencimento não impede o exercício da opção pelo lucro presumido. Nesse caso, o imposto pago após o vencimento ficará sujeito aos acréscimos legais incidentes sobre os pagamentos efetuados fora de prazo..

Cabe observar também que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, que em qualquer trimestre do ano-calendário tiver o seu lucro arbitrado, poderá permanecer no regime de tributação com base no lucro presumido relativamente aos demais trimestres do ano-calendário, desde que não se enquadre em nenhuma das situações que a obrigue à apuração do lucro real.

7.2 Impossibilidade de Alteração da Opção

A opção pela tributação com base no lucro presumido é definitiva em relação a todo o ano-calendário. Desse modo, a pessoa jurídica que exercer a opção pelo lucro presumido não poderá alterá-la durante o ano-calendário.

7.3 Conceito de Receita Bruta

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluídos:

- a) As vendas canceladas;
- b) As devoluções de vendas;
- c) Os descontos incondicionais concedidos, assim entendidos os descontos constantes da nota fiscal relativa à venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependentes de evento posterior à emissão desses documentos;
- d) O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente às vendas e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) devido pelo contribuinte substituto no regime de substituição tributária.

7.3.1 Valores que Compõem a Receita Bruta

Para efeito de enquadramento no limite de receita bruta anual (R\$ 48.000.000,00 no ano ou R\$ 4.000.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividades no ano, quando inferior a 12, considera-se receita total o somatório da receita bruta mensal com:

- a) As demais receitas e ganhos de capital;
- b) Os ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nas mercadorias de renda variável;
- c) Os rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa;
- d) A parcela das receitas auferidas nas operações de exportação realizadas com pessoas vinculadas ou residentes e domiciliadas em paraísos fiscais.

Consideram-se como receita bruta total o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Na receita bruta inclui-se o ICMS e deverão ser excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário.

7.4 Determinação do Lucro Presumido

O lucro presumido é determinado com a aplicação de percentuais de presunção de lucros determinados pela legislação tributária.

7.4.1 Percentuais Incidentes Sobre a Receita Bruta

Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, para fins de determinação do lucro presumido, são os discriminados a seguir conforme arts. 518 e 519 do Regulamento do Imposto de Renda e Instrução Normativa SRF nº 93/97:

Quadro 01: Percentuais de Presunção do Lucro Presumido

ATIVIDADES	PERCENTUAIS
Atividade em Geral	8%
Revenda de Combustíveis	1,6%
Serviços de Transportes (exceto de Carga)	16%
Serviços de Transportes de Cargas	8%
Serviços em Geral (exceto serviços hospitalares)	32%
Serviços hospitalares	8%
Intermediação de Negócios	32%
Adm., Locação ou Cessão de Bens e Direitos de Qualquer Natureza	32%

7.5 Determinação da Base de Cálculo do Imposto

A base de cálculo do IRPJ devido com base no lucro presumido devida em cada trimestre é determinada pela soma do valor resultante da aplicação do percentual de acordo com a atividade da pessoa jurídica sobre a receita bruta auferida mensalmente; dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável e dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, no mês em que forem auferidos.

7.6 RECEITA PELO REGIME DE COMPETÊNCIA OU CAIXA

O regime de apuração baseado no lucro presumido permite ao contribuinte que as receitas sejam tributadas pelo regime de competência, ou seja, no mês das respectivas vendas, ou pelo regime de caixa quando as vendas são efetivamente recebidas.

7.6.1 Vendas a Prazo

A receita das vendas de bens ou direitos ou de prestação de serviços, cujo preço seja recebido a prazo ou em parcelas, pode ser computada na base de cálculo do lucro presumido somente no mês do efetivo recebimento, observando-se o disposto na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 104/98:

- a) A nota fiscal deve ser emitida por ocasião da entrega do bem ou da conclusão do serviço;
- b) Caso seja mantida escrituração somente do Livro Caixa, neste livro deve ser indicada, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento;
- c) Caso seja mantida escrituração contábil, na forma da legislação comercial, os recebimentos das receitas devem ser controlados em conta específica, na qual deve ser indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento;

- d) Os valores recebidos antecipadamente por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços devem ser computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer;
- e) Os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços devem ser considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite;
- f) O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto com o acréscimo de juros e multa de mora ou multa de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.

7.7 Alíquotas Aplicáveis

O IRPJ trimestral é calculado mediante a aplicação das alíquotas determinadas pelos ARTS. 541 e 542 do Regulamento do Imposto de Renda:

- a) 15% sobre o lucro presumido apurado no trimestre;
- b) 10% sobre a parcela do lucro presumido que exceder R\$ 60.000,00 no trimestre ou, no caso de início ou encerramento de atividades no trimestre, sobre o limite equivalente ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração.

7.8 Deduções Admitidas no Imposto Devido

A legislação tributária autoriza que do valor do IRPJ devido no trimestre, sejam deduzidos os seguintes valores:

- a) O Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as receitas computadas na determinação da base de cálculo do IRPJ trimestral.
- b) O Imposto de Renda pago pela pessoa jurídica, incidente sobre ganhos líquidos de aplicações financeiras de renda variável;
- c) O Imposto de Renda incidente sobre a remuneração de serviços de propaganda e publicidade recebida de pessoas jurídicas;
- d) O Imposto de Renda retido pelos órgãos públicos, autarquia e fundações da Administração Pública Federal e do Distrito Federal, Estados e Municípios.

7.8.1 Valores que Podem ser Compensados com o Imposto Devido

Com o valor do IRPJ devido, podem ser compensados os seguintes valores, conforme Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 93/97:

- a) Os valores pagos indevidamente ou a maior que o devido a título de Imposto de Renda;

b) O saldo negativo do IRPJ apurado em períodos anteriores, que ainda não tenha sido compensado.

7.8.2 Impossibilidade da Dedução de Incentivos Fiscais

É vedada a dedução de quaisquer incentivos fiscais no IRPJ devido com base no lucro presumido.

7.9 Percentuais Aplicáveis Sobre a Receita Bruta Para Apuração da CSLL

Para determinação da base de cálculo da CSLL devida em cada trimestre, calculada com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de 12% sobre a receita bruta auferida no período, exceto para as seguintes atividades, para as quais o percentual da receita bruta a ser considerado na determinação da base de cálculo da CSLL é de 32% em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/09/2003:

- a) Prestação de serviços em geral, exceto atividades de prestação de serviços hospitalares e de transporte, inclusive de carga, cujo percentual de receita bruta a ser considerado é de 12%;
- b) Intermediação de negócios;
- c) Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

7.9.1 Valores que não Integram a Base de Cálculo da CSLL

Não integram a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os valores relacionados a:

- a) As recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;
- b) A reversão de saldo de provisões, salvo as para créditos de liquidação duvidosa constituídas antes de 1997, as para pagamento de férias, as para pagamento de 13º salário e as técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência complementar;
- c) Os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- d) Os juros sobre o capital próprio auferidos.

7.9.2 Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos

O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de ouro, não considerado ativo financeiro, corresponde à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, sendo que para esse efeito, considera-se valor contábil:

- a) No caso de investimentos permanentes em participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição e no caso de participações societárias avaliadas pelo valor de patrimônio líquido, a soma algébrica do patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado; do ágio ou deságio na aquisição do investimento; da provisão para perdas, constituída até 31/12/1995, quando dedutível;
- b) Na hipótese de aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, o valor de aquisição;
- c) No caso dos demais bens e direitos do ativo permanente, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulados.

Na hipótese de outros bens e direitos não classificados no ativo permanente, considera-se valor contábil o custo de aquisição.

7.9.3 Venda de Ativo para Recebimento Após o Término do Ano-Calendário

O ganho de capital auferido na venda de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, deve integrar a base de cálculo da CSLL, podendo, para efeito de determinar o resultado ajustado, ser computado na proporção da parcela do preço recebida em cada mês.

7.9.4 Variações Monetárias

As receitas financeiras decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, devem ser consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL, quando da liquidação da correspondente operação.

Essas variações monetárias, à opção da pessoa jurídica, podem ser consideradas segundo o regime de caixa ou competência, observando-se que o regime adotado deve ser aplicado durante todo o ano-calendário.

7.9.5 Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Para se obter o valor da CSLL ser recolhida, após aplicação dos percentuais de presunção sobre as receitas de vendas, a pessoa jurídica deverá aplicar a alíquota da contribuição prevista na legislação.

7.9.6 Alíquota

A CSLL devida é determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% sobre a base de cálculo da contribuição.

É importante ressaltar que a partir de 01/05/2008, por força da Medida Provisória (MP) nº 413/08, convertida na Lei nº 11.727/08, às pessoas jurídicas que exploram atividade de seguros privados, as de capitalização e as instituições financeiras será aplicada a alíquota de 15%.

7.9.7 Deduções Admitidas

Para fins de cálculo do valor da contribuição a pagar, a pessoa jurídica pode deduzir da CSLL apurada no mês o valor da CSLL retida sobre receitas auferidas no período, originadas de pagamentos efetuados por:

- a) Órgão público, autarquia, fundações da administração pública federal, sociedade de economia mista, empresa pública e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- b) Órgão público, autarquia e fundações do Distrito Federal, Estados e Municípios;
- c) Outra pessoa jurídica de direito privado, na hipótese de pagamento pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte e locação de mão de obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais.

7.9.8 Obrigações Acessórias

As pessoas jurídicas que optarem pela tributação com base no lucro presumido devem manter as seguintes obrigações acessórias, conforme ART. 527 do regulamento do imposto de renda:

- a) Escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou, opcionalmente, escrituração de Livro Caixa, no qual deverá ser escriturada toda a movimentação financeira ocorrida no decorrer do ano-calendário abrangido por esse regime de tributação, inclusive a bancária;

- b) Escrituração do Livro Registro de Inventário, no qual deverão ser registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- c) Em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração comercial e fiscal.

As pessoas jurídicas que optam pela tributação com base no lucro presumido ficam também obrigadas a efetuarem anualmente a entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

8. PIS e COFINS

A principal legislação que trata do Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), são as Leis nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

Elas determinam que são contribuintes do PIS e da COFINS, incidente sobre o faturamento, as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) optantes pelo Simples que estão sujeitas à incidência dessa contribuição de forma unificada.

A Contribuição para o PIS e para a COFINS, possui duas regras gerais de apuração, sendo a incidência cumulativa e incidência não-cumulativa.

8.1 Regime de Incidência Cumulativa

De acordo com a Lei 9.715/98, as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa.

No regime de incidência cumulativa a base de cálculo da Contribuição para o PIS e COFINS é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

A base de cálculo é o total das receitas da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS e da COFINS são, respectivamente, de 0,65% e de 3%.

Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições, excluem-se da receita bruta:

- a) As vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- b) As reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- c) A receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.
- d) A receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação.

8.2 Regime de Incidência Não-Cumulativa

Estão sujeitas ao regime da não-cumulatividade as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, trimestral ou anual.

8.2.1 Alteração na Forma de Apuração do Imposto de Renda

A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido que passar a adotar o regime de tributação com base no lucro real e ficar sujeita ao regime da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS terá direito ao desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens e ao aproveitamento do crédito presumido.

Observe-se porém que a alteração do regime do lucro real para o do presumido ou arbitrado ou a opção pelo SIMPLES não dá direito à manutenção de eventual saldo de créditos aproveitáveis das contribuições para o PIS e COFINS para serem utilizados futuramente, na hipótese de eventual retorno a apuração do lucro real e ao regime da não-cumulatividade.

8.2.2. Pessoas Jurídicas Não-Sujeitas ao Regime

O regime da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS não se aplica às seguintes pessoas jurídicas:

- a) Instituições financeiras e equiparadas, a saber: bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, associações de poupança e empréstimo, empresas de seguros privados, entidades fechadas e abertas de previdência complementar, empresas de capitalização;
- b) Que tenham por objeto a securitização de créditos;
- c) Operadoras de planos de assistência à saúde;
- d) Que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores;
- e) Tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- f) Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), optantes pelo SIMPLES;
- g) Imunes a impostos;
- h) Órgãos públicos, autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei;
- i) Sociedades cooperativas;

- j) Que auferam as receitas sujeitas à sistemática da contribuição monofásica; sujeitas à sistemática de substituição, auferidas pelas empresas fabricantes e importadoras de cigarros, fabricantes e importadoras de veículos, tratores e aparelhos e equipamentos agrícolas;
- k) Que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e a venda de veículos automotores, bem como operações de consignação, de venda de veículos usados, adquiridos para revenda e recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados;
- l) Que prestam serviços de telecomunicações;
- m) Empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;
- n) Integrantes do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), optantes pelo regime especial de tributação de que trata a Lei 10.433/02;
- o) Relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/03, com prazo superior a 1 ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central; com prazo superior a 1 ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços; de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;
- p) Decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

- q) Decorrentes do serviço prestado por hospital, pronto socorro, casa de saúde e de recuperação sob orientação médica e por banco de sangue;
- r) Decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

As pessoas jurídicas não-sujeitas ao regime da não-cumulatividade permanecem sujeitas às normas do regime geral de apuração das contribuições COFINS e PIS.

8.2.3 Receitas Excluídas do Regime

A contribuição não-cumulativa também não incide sobre as receitas decorrentes de:

- a) Exportação de mercadorias para o exterior;
- b) Prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;
- c) Vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;
- d) Prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;
- e) Prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;

- f) Prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo;
- g) Venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços de empresas jornalísticas e de radiofusão sonora e de sons e imagens;
- h) Serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;
- i) Vendas de mercadorias realizadas por lojas francas, relativas à venda de mercadoria nacional ou estrangeira a passageiros de viagens internacionais, saindo do País ou em trânsito, contra pagamento em cheque de viagem ou moeda estrangeira conversível;
- j) Prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;
- k) Auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações nela contida, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;
- l) Prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);
- m) Prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;
- n) Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31/12/06;

- o) Auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo.

8.2.4 Receitas Excluídas da Base de Cálculo

Nem todas as receitas são tributadas pelo PIS e pela COFINS, existem as receitas que estão fora do alcance da tributação, conforme relacionadas:

- a) Isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição e tributadas à alíquota zero;
- b) Não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
- c) Sujeitas à substituição tributária e à contribuição monofásica;
- e) Referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
- f) Referentes a reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

8.2.5 Alíquotas

Sobre a base de cálculo das contribuições devem ser aplicadas as seguintes alíquotas:

- a) 7,6% para a COFINS;
- b) 1,65% para o PIS.

8.2.6 Receitas Financeiras

A partir de 1º/08/04, foram reduzidas para a zero as alíquotas da Contribuição COFINS e PIS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições, mesmo que esta represente apenas parte das receitas.

Essa redução não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

Convém observar que as pessoas jurídicas não-sujeitas ao regime da não-cumulatividade permanecem sujeitas às contribuições COFINS e PIS em relação às receitas financeiras.

8.2.7 Dedução de Créditos

O direito ao crédito das contribuições para a COFINS e PIS surge com a aquisição, em cada mês, de bens e serviços que, na fase anterior da cadeia de produção ou de comercialização, tenham se sujeitado às mesmas contribuições e cuja receita da venda ou da revenda integrem a base de cálculo das contribuições não-cumulativas.

Para determinação do valor da contribuição a ser paga mensalmente, a pessoa jurídica pode descontar créditos calculados em relação a:

- a) Bens adquiridos no mês para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos decorrentes de receitas sujeitos aos regimes de substituição tributária e contribuição monofásica;
- b) Bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- c) Despesas e custos incorridos no mês, relativos a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e

Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES);

- d) Encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, observando-se que a partir de 1º/08/04, não será mais permitido o crédito relativo à depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos até 30/04/04. Todavia, podem ser aproveitados os créditos apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º/05/04, exceto os encargos calculados sobre valores acrescidos por reavaliações, no prazo de 4 anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas gerais das contribuições sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem, de acordo com a regulamentação a ser expedida pela Secretaria da Receita Federal; em relação ao PIS, até 31/01/04, só integravam a base de cálculo dos créditos os encargos calculados sobre máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda e sobre outros bens incorporados ao ativo imobilizado; a versão de bens nos eventos de fusão, incorporação e cisão é equiparada à aquisição, admitindo o crédito das contribuições somente nas hipóteses em que este já for admitido na pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida; outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

- e) Bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada de acordo com a sistemática da não-cumulatividade;
- f) Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos de bens adquiridos para revenda e de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

Desse modo, geram direito ao crédito apenas as aquisições, em cada mês, de bens e serviços que, na etapa anterior da cadeia de produção ou de comercialização, tenham ficado sujeitas ao PIS e a COFINS, não sendo aplicável, portanto, em relação às aquisições de produtos que, nas etapas anteriores ficaram sujeitos à substituição tributária e à incidência monofásica dessa contribuição.

O valor de mão-de-obra paga a pessoa física não gera direito ao crédito.

Observe-se que, no caso da COFINS, o montante do crédito presumido relativo a estoque existente em 1º/02/04 pode ser utilizado em 12 parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir daquela data.

A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), que passar a ser tributada com base no lucro real, e ficar sujeita à incidência não-cumulativa da COFINS, também poderá aproveitar o crédito presumido calculado sobre o estoque de abertura de bens, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do Imposto de Renda.

A partir de 1º/05/04, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade podem descontar crédito, para fins de determinação das contribuições COFINS e PIS, em relação às importações tributadas, observando-se que o crédito sobre os bens importados é calculado pelas mesmas alíquotas aplicáveis à incidência interna.

8.2.8 Cálculo do Valor do Crédito

Desse modo, do valor das contribuições a pagar apurado pela aplicação das alíquotas sobre a base de cálculo, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação das seguintes alíquotas sobre a base de cálculo dos créditos:

- a) De 7,6% para a COFINS;
- b) De 1,65% para o PIS.

8.2.9 Aproveitamento do Valor do Crédito em Mês Posterior

O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subseqüentes, cabendo destacar que para esse efeito não há incidência de juros ou qualquer espécie de atualização monetária sobre o valor do crédito a ser utilizado.

8.2.10 Exportadoras e Prestadoras e Serviços Domiciliados no Exterior

Na hipótese da não-incidência da contribuição sobre receitas de exportação e da prestação de serviços a residentes e domiciliados no exterior, a pessoa jurídica vendedora pode utilizar os créditos apurados exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, para fins de dedução do valor da contribuição incidente sobre receitas decorrente das demais operações no mercado interno; compensação com débitos próprios vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observadas as normas aplicáveis à compensação.

A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro.

8.2.11 Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora

A Lei nº 10.865, de 2004 e a Instrução Normativa da SRF nº 466, de 4 de novembro de 2004 tratam das empresas preponderantemente exportadoras e determinam que a incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido igual ou superior a 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens ou serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

Nas notas fiscais relativas às vendas com suspensão, deverá constar a expressão "Saída com suspensão da Contribuição para o PIS e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

A suspensão das contribuições não impede a manutenção e a utilização dos créditos pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A pessoa jurídica que, após adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com o benefício da suspensão para a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, der-lhes destinação diversa de exportação, fica obrigada a recolher as contribuições não pagas pelo fornecedor, acrescidas de juros

e multa de mora, ou de ofício, conforme o caso, contados a partir da data da aquisição.

A empresa adquirente deverá atender aos termos e às condições estabelecidos na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 595, de 2005 e declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem assim o número do Ato Declaratório Executivo (ADE) que a habilita a empresa a operar o regime.

9. ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior. É de competência dos Estados e do Distrito Federal. No estado do Paraná sua regulamentação está prevista no Decreto nº 1.980/2007.

Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar (LC) nº 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”).

9.1 Seletividade

Seletividade é a técnica fiscal que faz com que as mercadorias sejam tributadas de acordo com sua essencialidade. Sendo assim, a idéia principal é a de que os produtos supérfluos suportem um tributo maior do que os produtos essenciais.

O imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, ou seja, um produto ou serviços que não seja essencial poderá ter uma alíquota maior.

Observa-se que a aplicação de alíquota do ICMS menor para os produtos essenciais é facultativa.

9.2 Da Incidência

A incidência do ICMS ocorre sobre:

- a) Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- b) Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- c) Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- d) Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- e) Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência tributária dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

f) A entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outras unidades da Federação, destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente.

9.3 Das Imunidades, Não-Incidências e Benefícios Fiscais

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços não incide sobre:

- a) Operações com livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão, livros, jornais e periódicos em meio eletrônico ou mídia digital;
- b) Operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
- c) Operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
- d) Operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- e) Operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência tributária dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

- f) Operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
- g) Operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
- h) Operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
- i) Operações de qualquer natureza decorrentes da transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras;
- j) Saídas de produção do estabelecimento gráfico de impressos personalizados que não participem de etapa posterior de circulação promovida pelo destinatário;
- k) Saídas de peças, veículos, ferramentas, equipamentos e de outros bens, não pertencentes à linha normal de comercialização do contribuinte, quando utilizados como instrumentos de sua própria atividade ou trabalho;
- l) Serviços prestados pelo rádio e pela televisão, ainda que iniciados no exterior, exceto o Serviço Especial de Televisão por Assinatura;
- m) Saídas de bens do ativo permanente;
- n) Transferência de ativo permanente e de material de uso ou consumo entre estabelecimentos do mesmo titular, inclusive quanto ao diferencial de alíquotas;

9.4 Do Fato Gerador

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

- a) Da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- b) Do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- c) Da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, na unidade federada do transmitente;
- d) Da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- e) Do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- f) Do ato final do transporte iniciado no exterior;
- g) Das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- h) Do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

- i) Do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior;
- j) Do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- k) Da aquisição em licitação pública de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- l) Da entrada no território do Estado de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, oriundos de outra unidade federada, quando não destinados à industrialização ou comercialização;
- m) Da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade federada e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, alcançada pela incidência do imposto;
- n) Da entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente.

9.5 Das Alíquotas

As principais alíquotas aplicadas sobre operações que incidem o ICMS são de 7%, 12%, 18% e 29%.

A alíquota praticada pela empresa nas vendas realizadas para o mercado interno é de 12%.

9.6 Da Cumulatividade

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

É assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

O recebimento de serviços de comunicação pelo estabelecimento somente dará direito a crédito a partir de 1º de janeiro de 2011, exceto quando:

- a) tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- b) sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais.

9.7 Do Diferimento

Diferimento é a postergação temporária do pagamento do imposto para uma etapa posterior de operação ou prestação, desde que cumpridos todos os requisitos legais.

Desta forma é transferida a obrigatoriedade de recolhimento do imposto ao próximo contribuinte, adquirente da mercadoria ou tomador do serviço.

O pagamento do imposto em relação às mercadorias arroladas no ART. 95, do Regulamento do Imposto, dentre eles, resíduos, de produto primário ou não, inclusive nas operações destinadas à secagem de cereais, produção de vapor ou ao estabelecimento industrial que o utilize como fonte energética, matéria-prima, produto intermediário ou secundário, fica diferido para o momento em que ocorrer uma das seguintes operações:

- a) Saída para consumidor final;
- b) Saída para estabelecimento de empresa enquadrada no Simples Nacional;
- c) Saída para outro Estado ou para o exterior;
- d) Saída para vendedor ambulante, não vinculado a estabelecimento fixo;
- e) Saída para estabelecimento de produtor agropecuário;
- f) Saída promovida pelo estabelecimento industrializador, de produto resultante da industrialização de mercadorias cuja entrada tenha ocorrido sob a égide do diferimento.

9.8 Da Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora

Também são abrangidas pelo diferimento as matérias-primas, materiais intermediários, secundários e embalagens, destinados a estabelecimentos industriais que operem preponderantemente na fabricação de produtos destinados à exportação.

Para os fins de determinação dessa preponderância, os estabelecimentos industriais devem demonstrar que realizam saídas de produção própria para o exterior em percentual que represente, no mínimo, 80% de sua receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro do ano civil anterior, ou proporcionalmente ao número de meses de efetiva atividade no exercício civil anterior.

10. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

O Imposto sobre Produto Industrializado é de competência da União e devido pelas empresas que fazem industrialização ou importação de produtos.

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

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

10.1 Conceito de Produto Industrializado

Produto industrializado é o resultante de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, sendo irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados, tais como:

- a) Transformação - operação exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário, que resulta na obtenção de espécie nova;
- b) Beneficiamento – operação que modifica, aperfeiçoa ou, de qualquer forma, altera o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto;
- c) Montagem – operação que consiste na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulta novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal;
- d) Acondicionamento ou reacondicionamento – operação que altera a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria;
- e) Renovação ou recondicionamento – operação exercida sobre produto usado ou parte remanescente do produto deteriorado ou inutilizado, que renova ou restaura o produto para utilização.

Determina o ART. 130 do RIPI/02 que o Imposto sobre Produtos Industrializados será calculado mediante aplicação das alíquotas constantes da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 6.006/06, sobre o valor tributável do produto.

Os produtos estão distribuídos na TIPI por seções, capítulos, subcapítulos, posições, subposições, itens e subitens, de acordo com a respectiva classificação fiscal.

Dessa forma, para identificação da alíquota a ser aplicada a determinado produto, deve o contribuinte, antes de qualquer procedimento, verificar qual é a classificação fiscal do produto.

A verificação da classificação fiscal é de responsabilidade primeiramente do contribuinte, por meio das Regras Gerais para Interpretação, Regras Gerais Complementares e Notas Complementares, todas da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), conforme determinam os ARTS. 15 a 17 do RIPI/02.

Em caso de dúvida, poderá o contribuinte ingressar com consulta à Secretaria da Receita Federal, adotando os procedimentos previstos na Instrução Normativa SRF nº 740/07.

10.2 Da Incidência

O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas

respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado).

10.3 Dos Contribuintes

São considerados obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

- a) O importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
- b) O industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;
- c) O estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; e
- d) Os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade.

10.4 Do Fato Gerador

Fato gerador é o momento exato em que o contribuinte executa um fato previsto em lei (hipótese de incidência), originando a obrigação tributária para com o sujeito ativo.

Desta forma o Fato gerador do imposto é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

10.5 Da Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora

A Instrução Normativa da SRF nº 948/2009 determina que:

Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem adquiridos por pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Considera-se preponderantemente exportadora a pessoa jurídica cuja receita bruta decorrente de exportação, para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição dos bens de que trata o caput, houver sido igual ou superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período.

O percentual de exportação será apurado considerando-se a receita bruta de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica; e depois de excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

11. SITUAÇÕES ESPECÍFICAS

Dentre os fatos apresentados na legislação tributária, temos situações que devem ser observadas para uma melhor interpretação dos diplomas legais, com o intuito de planejar a incidência dos tributos de forma a obter um melhor desempenho financeiro.

11.1 Regime de Reconhecimento da Receita

O ART. 251 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais enquanto o parágrafo 1 do ART. 274 dispõe que o lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância das disposições da Lei 6.404/76.

Desta forma, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

11.2 Venda para Entrega Futura ou Faturamento Antecipado

A venda para entrega futura se caracteriza quando a empresa vendedora possui as mercadorias ou produtos objetos de negociação mantidos em seu estoque, todavia, em vez de entregá-los ao comprador no ato da venda, por interesse mútuo, irá reservá-la e colocá-la à disposição do adquirente que efetuará a retirada ou irá solicitar o envio em data futura.

Ou seja, a mercadoria existente no estoque do estabelecimento vendedor não dá saída do estabelecimento no momento da venda. Portanto, há a transferência de propriedade da mercadoria, mas a tradição não ocorre no mesmo momento.

Para haver venda para entrega futura é fundamental a existência da mercadoria ou dos produtos em estoque, o que possibilita o reconhecimento da receita concomitantemente ao reconhecimento dos custos das mercadorias ou dos produtos vendidos, como exige o princípio da competência e a realização da receita e confrontação da despesa.

A “venda para entrega futura” diferencia-se, portanto, do “faturamento antecipado” que ocorre quando não há nos estoques do vendedor as mercadorias ou os produtos objetos de negociação.

11.2.1 Reconhecimento da Receita e dos Custos

Por ocasião da venda para entrega futura, o estabelecimento vendedor irá reconhecer a receita de vendas em contrapartida a uma conta de disponibilidades, se o pagamento for a vista, ou “Clientes” ou “Duplicatas a Receber”, se o pagamento for a prazo.

A baixa dos estoques será feita normalmente, de acordo com o sistema de custos utilizado pela empresa. No caso de ser utilizado o método de inventário periódico, não serão feitos lançamentos por ocasião da venda, mas é preciso ter controle dos estoques de terceiros para que na hipótese de haver mercadorias objeto de venda para entrega futura no estabelecimento por ocasião da contagem física dos estoques, essas não sejam incluídas na contagem e não façam parte do estoque no inventário final.

Na hipótese de utilização de controle permanente, efetua-se a baixa dos estoques pelo custo de aquisição de acordo com o critério de avaliação utilizado (PEPS, Média Mensal ou Média Ponderada Móvel).

11.3 REGISTRO DO PIS E COFINS INCIDENTES SOBRE A VENDA

Com relação ao fato gerador das contribuições PIS e COFINS, não há na legislação tributária nenhum tratamento diferenciado para a venda para entrega

futura. Portanto, ocorrendo o faturamento e reconhecida a transferência de propriedade dos produtos ou mercadorias, que garantem o reconhecimento da receita, também devem ser reconhecidos os montantes das contribuições incidentes sobre a operação.

As justificativas técnicas para esse reconhecimento são as mesmas dadas para o IPI e o ICMS de aplicação conjunta dos Princípios da Competência e da Oportunidade.

11.4 Faturamento Antecipado

Diferentemente da venda para entrega futura, o faturamento antecipado irá ocorrer sem a presença dos estoques das mercadorias ou produtos objeto de negociação. Não havendo estoques, não é possível transferir sua propriedade e reservá-lo, portanto, também não há como realizar receita nem reconhecer custo.

O faturamento antecipado representa um compromisso firmado entre comprador e vendedor que será realizado em data futura. Em razão da não existência de estoques, na prestação de serviços também poderá ocorrer o faturamento antecipado com a emissão da nota fiscal e da fatura antes da realização dos serviços.

11.4.1 Registro do Faturamento Antecipado

O estabelecimento vendedor poderá registrar o faturamento antecipado em contas de compensação que identifique a operação. Não há lançamento a ser feito no sistema patrimonial e de resultado por conta do faturamento antecipado.

É preciso ressaltar que não cabe o registro de faturamento antecipado em conta do subgrupo “Resultados de Exercícios Futuros”.

11.4.2 Adiantamentos Por Conta do Faturamento Antecipado

O recebimento do valor contratado ou de parte dele não garante o reconhecimento da receita, pois essa deve observar o princípio da competência e, portanto, qualquer montante adiantado por conta do faturamento antecipado deve ser reconhecido como obrigação perante o cliente e registrado em conta de adiantamento recebido de clientes, no passivo circulante.

Por ocasião da entrega dos bens ou da produção dos serviços e do reconhecimento da receita e dos valores a receber correspondentes, efetua-se a baixa do adiantamento contra a conta de clientes, pela quitação da duplicata do cliente.

11.4.3 Incidência de Tributos

Para que haja o débito e o crédito tributário é necessário que exista o respectivo fato gerador. Não havendo receita, também não há fato gerador de tributos por ocasião do faturamento antecipado. Todavia, há na legislação do ICMS e do IPI a possibilidade de antecipação desses impostos por ocasião da emissão na nota fiscal de simples faturamento.

11.5 Venda para Entrega Futura no IPI

Na venda para entrega futura, a legislação do IPI faculta a emissão de nota fiscal, salvo se na referida venda houver destaque do imposto, hipótese que tornará obrigatória a emissão da mencionada nota fiscal. Da mesma maneira, é facultado o lançamento do imposto na respectiva nota fiscal, conforme ARTS. 128, I, e 333, VII, § 3º, do RIPI/02.

11.5.1 Crédito Fiscal

Caso o contribuinte (vendedor) optar pela emissão da nota fiscal com lançamento do IPI, o adquirente não poderá apropriar-se do imposto por ocasião do recebimento da respectiva nota fiscal, cujo direito somente será exercido por ocasião da efetiva entrada do produto no estabelecimento industrial, ou equiparado a

industrial, à vista da nota fiscal que o acompanhar, de acordo com ART. 190, parágrafo 2º, do RIPI/02.

Note-se que, nos termos do ART. 164, X, do RIPI/02, nesse momento o lançamento do crédito será feito com base no valor do imposto destacado na nota fiscal de faturamento antecipado.

Conforme já ressaltado anteriormente, nos casos de venda à ordem ou para entrega futura, o crédito do IPI somente poderá ser escriturado pelo adquirente na efetiva entrada do produto no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, à vista da nota fiscal que o acompanhar.

11.5.2 Nota Fiscal

Nos termos do ART. 323, I, do RIPI/02, os estabelecimentos emitirão a nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, sempre que promoverem a saída de produtos, contudo, quando se referir à venda para entrega futura poderão emití-la ou não.

11.5.2.1 Emissão Facultativa

A legislação do IPI faculta ao contribuinte o uso de nota fiscal na hipótese de faturamento antecipado, ou seja, aquele que precede a saída do produto, quando

feito para sua entrega simbólica ou cobrança de obrigação contratual, sem o lançamento do imposto. Do mesmo modo, é facultado, desde logo, o lançamento do imposto na respectiva nota fiscal.

Dessa forma, o contribuinte poderá, alternativamente, não emitir a respectiva nota fiscal ou emití-la sem lançamento do imposto ou, se for o caso, com o respectivo lançamento do IPI.

11.5.2.2 Requisitos Necessários

Nos termos do ART. 341, VIII, do RIPI/02, na nota fiscal de faturamento antecipado (emitida com ou sem lançamento do IPI), o contribuinte deverá indicar, além dos requisitos normalmente exigidos no regulamento, a seguinte expressão: “Sem Valor para Acompanhar o Produto”, seguida essa declaração da circunstância de se tratar de mercadoria para entrega simbólica.

11.5.2.3 Entrega Efetiva dos Produtos

Por ocasião da entrega efetiva dos produtos, as providências a serem adotadas na emissão da nota fiscal estarão vinculadas à opção adotada pelo contribuinte, da emissão inicial ou não da respectiva nota fiscal.

11.5.2.4 Faturamento Antecipado com Lançamento do IPI

Nesta opção, o contribuinte remetente emitirá, por ocasião da saída efetiva dos produtos, nova nota fiscal sem lançamento do IPI ou com lançamento complementar (caso ocorra majoração de alíquota) ou, se for o caso, com indicação da diferença do IPI resultante de eventual redução da alíquota ocorrida entre a emissão da nota fiscal original e a da nota fiscal referente à saída do produto.

Na citada nota fiscal, deverá constar declaração do número, da série (se houver) e da data da nota fiscal expedida por ocasião do faturamento antecipado, bem como da nota fiscal emitida pelo comprador ao destinatário dos produtos, se este não for o próprio comprador.

11.5.2.5 Faturamento Antecipado sem Emissão de Nota Fiscal

Em tal circunstância, por ocasião da entrega dos produtos, o contribuinte deverá emitir a respectiva nota fiscal com lançamento normal do IPI.

11.5.2.6 Faturamento Antecipado sem Lançamento do IPI

Por ocasião da entrega dos produtos, o contribuinte deverá emitir nota fiscal com lançamento do IPI cuja alíquota será aquela que estiver em vigor no momento

da saída do produto, na qual deverá constar a data e o valor da operação da nota fiscal original.

11.6 Venda para Entrega Futura no ICMS

Esta operação ocorre quando a venda é efetuada em uma determinada data e sua entrega é feita em data posterior. A venda para entrega futura também chamada de tradição futura ou faturamento antecipado ocorre por acordo entre as partes, por razões de financiamento, estocagem, produção, ou outros motivos.

A operação de venda para entrega futura é realizada independente de a empresa vendedora possuir ou não a mercadoria objeto da venda em seu estoque.

A matéria tem como fundamento o ART. 293 do Regulamento do imposto de renda do ICMS, que disciplina os procedimentos a serem adotados pelos contribuintes nesta operação.

11.6.1 Procedimentos no Simples Faturamento - Nota Fiscal

Na operação de venda para entrega futura poderá ser emitida nota fiscal para simples faturamento, sendo vedado o destaque do ICMS, a qual conterà:

- a) Natureza de Operação - “Venda Para Entrega Futura”.
- b) Código Fiscal da Operação (CFOP) - 5.922 ou 6.922.
- c) No campo Informações Complementares: “Nota fiscal emitida para simples faturamento, conforme artigo 293 do RICMS/PR”.

11.6.2 Procedimentos na Remessa - Nota Fiscal

Por ocasião da efetiva saída global ou parcial da mercadoria o vendedor deverá emitir nota fiscal em nome do adquirente, com destaque do ICMS, se devido, a qual conterá:

- a) Natureza de Operação - “Remessa - Entrega Futura”
- b) Código Fiscal da Operação (CFOP) 5.116 ou 6.116 - Produção do estabelecimento ou 5.117 ou 6.117 - Mercadorias Adquiridas de Terceiros;
- c) No Campo Informações Complementares: o número, a data e o valor da operação da nota fiscal relativa ao simples faturamento.

11.7 Venda Para Entrega Futura no PIS e na COFINS

O momento da incidência do PIS e COFINS sobre a receita de faturamento para entrega futura depende de cada situação, ou seja, se a mercadoria já se encontra disponível para o adquirente ou ainda terá que ser produzida ou adquirida.

Sobre esse assunto a Receita Federal do Brasil emitiu entendimento mediante solução de consulta que está disponível no site <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 03 jun 2009.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 8 de 07 de Janeiro de 2009

ASSUNTO: *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

EMENTA: **FATURAMENTO ANTECIPADO. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.** *No caso de faturamento antecipado, assim entendido o faturamento realizado em situações nas quais o contribuinte não possua ainda disponível para entrega o bem objeto do contrato de compra e venda, a receita deverá ser computada no período de apuração em que o bem for produzido (ou for adquirido, no caso de revenda), ficando disponível para o comprador, quando integrará a base de cálculo da Cofins. Se a produção do bem negociado for contratada mediante a execução de etapas autônomas, a conclusão de cada etapa, com a entrega da correspondente parcela produzida ao adquirente, demandará a apropriação da correspondente receita e seu oferecimento à tributação pela contribuição, tenha ou não ocorrido o respectivo recebimento do montante devido pela parte entregue.*

12. DEPRECIÇÃO ACELERADA

A legislação do imposto de renda prevê dois tipos de depreciação acelerada: a depreciação acelerada em função do número de horas diárias de operações de bens móveis, inclusive máquinas e veículos, e a depreciação acelerada concedida como incentivo fiscal. A depreciação acelerada, em função do número de horas trabalhadas, tem os seguintes coeficientes, conforme ART. 312 do RIR/99:

- a) Coeficiente 1,0 para turno de 8 horas de operação;
- b) Coeficiente 1,5 para dois turnos de 8 horas de operação;
- c) Coeficiente 2,0 para três turnos de 8 horas de operação.

13. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS

As empresas podem deduzir como despesa operacional os valores das vendas que não irá mais receber, contudo, deverá observar as regras contidas no ART. 340 do RIR/99, onde autoriza que poderão ser registrados como perda os créditos:

a) Em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

b) Sem garantia, de valor:

- Até cinco mil reais, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- Acima de cinco mil reais, até trinta mil reais, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;
- Superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- Com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

- Contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar.

14. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Entende-se como planejamento tributário, o planejamento empresarial que tendo como objeto os tributos e seus reflexos na organização, visa obter economia de impostos, adotando procedimentos estritamente dentro dos ditames legais.

De acordo com CAMPOS (1986, p.23), “o Planejamento Tributário é um processo de escolha porque pressupõe necessariamente a existência e a análise dos efeitos fiscais de duas ou mais alternativas possíveis”.

O planejamento tributário é na verdade a atividade empresarial estritamente preventiva, que tem como fator de análise o tributo e visa identificar e projetar os atos e fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, sem extrapolar o campo da licitude.

Conforme Chaves (2008, p. 5), “fazer planejamento tributário não é apenas um direito garantido na Constituição Federal, mas também um dever legal determinado pelo ART. 153 da Lei 6.404/76”

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”

Portanto, antes de ser um direito, uma faculdade, o planejamento tributário é obrigatório para todo bom administrador.

Desta forma, no Brasil, tem ocorrido uma "explosão" do Planejamento Tributário como prática das organizações. No futuro, a omissão desta prática irá provocar, o descrédito daqueles administradores omissos.

Planejamento tributário é a metodologia para se obter um menor ônus fiscal sobre operações ou produtos, utilizando-se meios legais.

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

Conforme Oliveira (2005, p. 179):

O planejamento tributário realizado antes da ocorrência do fato gerador é conhecido como elisão fiscal, sendo uma fase multidisciplinar, pois importa em estudos e planos de ação realizados por vários profissionais – como: contadores, advogados, engenheiros, economistas e administradores que organizam os negócios da empresa – ou pessoa física, de modo a diminuir ou zerar o ônus econômico dos tributos ou mesmo de modo a evitar certas obrigações tributárias acessórias.

De acordo com Higuchi (2009, p. 690), “a doutrina e a jurisprudência têm conceituado a evasão fiscal como ato praticado com violação de lei, com o intuito de não pagar tributo ou contribuição ou de reduzir o seu montante”.

14.1 Categorias de Planejamento Tributários

O planejamento tributário pode ser classificado em três categorias: conservador, moderado e agressivo.

O conservador é aquele em que se aplica somente o que está na lei, sem muito conhecimento da Constituição Federal ou do Código Tributário Nacional, bem como, não é necessária qualquer interpretação jurídica.

O moderado é necessário haver um maior conhecimento da legislação tributária e também o acompanhamento do posicionamento do Poder Judiciário sobre matérias polêmicas.

Já o planejamento tributário agressivo é a realização de uma ação que não está autorizada na lei ordinária, somente com base em interpretação do Código Tributário Nacional e na Constituição Federal.

15. ASPECTOS ECONÔMICOS DO SEGMENTO

A relevância do ramo madeireiro no estado pode ser constatado no estudo realizado pela Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP), cujos dados apontam que a indústria paranaense emprega mais de 670 mil trabalhadores em cerca de 31 mil estabelecimentos industriais (dados de 2008). Hoje, a indústria de transformação do Paraná é liderada pelos gêneros de Produtos Alimentares e Veículos Automotores, destacando-se também os setores de Vestuário e Madeira.

Quadro 02: 10 Gêneros mais Exportados pelas Indústrias Paranaenses.

ORDEM	GÊNERO	PERCENTUAL DE EXPORTAÇÃO
1	Vestuário	80,24%
2	Papel e Celulose	55,11%
3	<i>Madeira</i>	46,19%
4	Material Eletrônico e de Comunicação	44,33%
5	Alimentos e Bebidas	39,22%
6	Veículos Automotores	23,91%
7	Metalúrgica Básica	23,25%
8	Têxteis	16,71%
9	Máquinas e Equipamentos	16,64%
10	Couros e Calçados	15,85%

Percebe-se claramente a importância do segmento, sendo o terceiro produto mais exportado pelo Paraná. Contudo, a crise no setor imobiliário dos Estados Unidos em 2008, prejudicou bruscamente as exportações de compensado de pinus, portas e molduras usados na construção civil naquele país.

Complementando essas informações, está a pesquisa disponíveis em: <http://www.fiepr.org.br/fiepr/News95content72486.shtml>. Acesso em 19 abr 2010.

Onde denota que as exportações brasileiras de produtos de madeira sólida vêm diminuindo desde 2007, antes, portanto, da deflagração da crise financeira mundial, que só fez piorar o cenário.

Segundo dados apresentados pelo presidente da Associação Brasileira da Indústria de Madeira Processada (ABIMCI), houve uma queda de 45% no volume de exportação de produtos de madeira no Paraná na comparação entre o primeiro trimestre de 2008 e o primeiro trimestre de 2009.

O baixo ritmo de produção de casas nos Estados Unidos da América (EUA), e a desvalorização do dólar vêm afetando principalmente as vendas externas do Brasil, que enviava 1,165 milhão de metros cúbicos de compensado de pinus para os norte-americanos em 2005, embarcou em 2007 347 mil metros cúbicos. Além da redução da demanda, o dólar fraco deixa mais caros os produtos brasileiros no mercado norte-americano, o que contribuiu para diminuir a participação dos EUA na pauta de exportações.

Este cenário de crise fez com que os empresários madeireiros paranaenses, de forma dinâmica, voltassem suas vendas para o mercado interno brasileiro, sem muito tempo para analisarem os impactos que essa mudança de estratégia iria causar na tributação das operações de vendas das empresas.

16. DADOS DA EMPRESA

A empresa mantém seu pátio fabril em uma cidade localizada no sul do Estado do Paraná e sua sede na Capital Paranaense.

Há 50 anos, a empresa abate as toras de reflorestamento próprio, sua principal matéria-prima para produção de compensados de pinus, eventualmente adquire toras no mercado interno para complemento de sua demanda. A extração das árvores gera resíduos (tocos, galhos) que são vendidos no mercado local para carvoarias.

Como resultado da preocupação permanente com os aspectos ambientais, são utilizados em seu processo apenas toras provenientes de reflorestamentos, grande parte com a certificação *Forest Stewardship Council (FSC)*, ou Conselho de Manejo Florestal, em português, concedida às empresas com excelência da qualidade na exploração florestal.

Até meados de 2008, mais de 90% de suas vendas eram destinadas ao exterior, mais propriamente aos clientes Bocampos Wood, Bellimer, ABC Courchay e Wood Intern. Com a crise internacional, verificou-se o direcionamento das vendas para o mercado interno e a conseqüente oneração da carga tributária.

As principais matérias-primas da empresa são toras, cola e trigo, adquiridos no mercado interno com diferimento do ICMS, suspensão IPI, do PIS e da COFINS, em virtude da condição de preponderantemente exportadora.

As vendas são efetuadas 100% a prazo, existindo operações de Venda para entrega Futura na modalidade de Faturamento Antecipado.

Eventualmente a empresa adquire material para uso e consumo originado do Estado do Paraná e de outros estados, onde pode ser devido o diferencial de alíquota.

O turno de funcionamento do pátio produtivo ocorre em três turnos.

16.1 Características da Empresa

A empresa é transformadora de madeira de pinus com certificação ambiental. Produz compensados que serão utilizados em sua grande maioria em obras de construção civil. Fornece sua produção para o mercado interno e consumidores internacionais deste produto.

Seu corpo funcional conta em média com 94 colaboradores que trabalham em três turnos.

17. EVOLUÇÃO DAS VENDAS DA EMPRESA

Em análise realizada nos Balanços Patrimoniais da empresa, observou-se que em 2007 as vendas começaram a ser direcionadas para o mercado interno, bem como, uma queda da receita no ano de 2008.

Quadro 03: Evolução das Vendas

PERÍODO	R\$		
	MERCADO INTERNO	EXPORTAÇÃO	TOTAL
2006	412.641,28	8.071.680,88	8.484.322,16
2007	219.542,21	8.808.755,62	9.028.297,83
2008	2.015.579,85	5.977.083,18	7.992.663,03
2009	8.746.133,33	1.441.623,91	10.187.757,24
TOTAL	11.393.896,67	24.299.143,59	35.693.040,26

Em 2009, por decorrência da crise internacional, a empresa buscou clientes no mercado interno e aqueceu novamente suas receitas. Esta estratégia aumentou o faturamento da empresa, contudo, trouxe consigo o impacto da tributação que prevê pouquíssimos ou nenhum benefício para vendas realizadas no mercado interno.

18. EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)

A diferença entre o valor total do Ativo e o total do Passivo é chamada de Patrimônio Líquido, que representa obrigações próprias, pois são recursos que se originam da aquisição de quotas ou ações da empresa por sócios ou acionistas, os quais esperam uma remuneração pelos seus recursos investidos.

A evolução do Patrimônio Líquido da empresa, com base nos Balanços Patrimoniais, em relação ao período analisado nesse trabalho, está desta forma representado:

Quadro 04: Evolução do Patrimônio Líquido

DESCRIÇÃO	R\$			
	2006	2007	2008	2009
PL	3.562.897,00	3.742.968,00	3.820.209,00	1.456.711,00
TOTAL	3.562.897,00	3.742.968,00	3.820.209,00	1.456.711,00

A redução do PL, apresentada em 2009, está relacionada ao prejuízo contábil gerado, dentre outros motivos, pelo aumento dos tributos incidentes sobre as operações da empresa em virtude do direcionamento da vendas para o mercado interno brasileiro.

19. TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE AS VENDAS E LUCRO

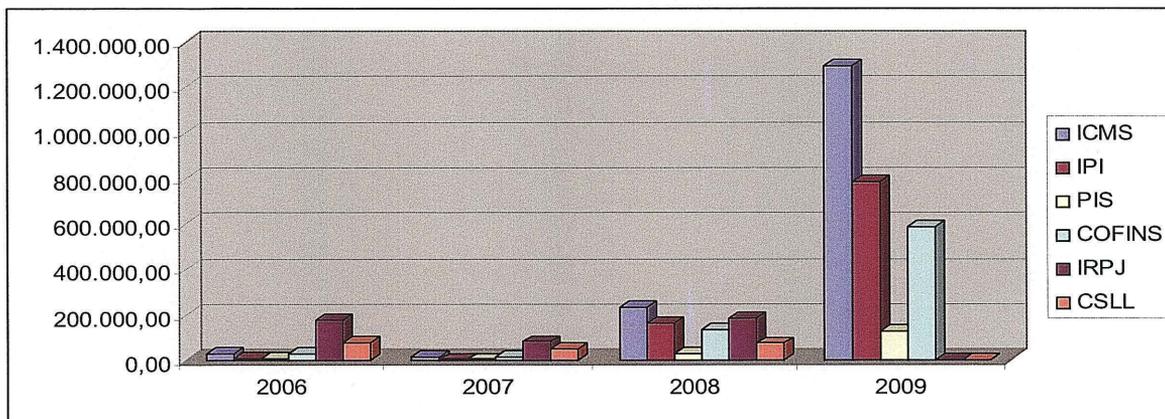
A forma de tributação escolhida pela empresa é o lucro real anual para todos os períodos analisados. Na tabela de tributos incidentes sobre as vendas e lucro da empresa, constatamos facilmente o aumento da carga tributária a partir de 2008, principalmente nos tributos incidentes sobre as receitas de vendas, como PIS e a COFINS e imposto sobre o valor agregado como ICMS e IPI.

Quadro 05: Tributos Incidentes sobre as Vendas e Lucro

					R\$
TRIBUTOS	2006	2007	2008	2009	TOTAL
ICMS	29.911,79	15.449,86	235.505,86	1.293.025,58	1.573.893,09
IPI	7.758,55	4.057,22	164.183,39	783.565,58	959.564,74
PIS	6.680,60	3.555,58	29.121,64	127.908,92	167.266,74
COFINS	30.771,04	16.376,87	134.136,12	589.156,37	770.440,40
IRPJ	177.961,00	81.628,58	182.532,90	-	442.122,48
CSLL	77.706,00	49.280,26	74.351,84	-	201.338,10
TOTAL	330.788,98	170.348,37	819.831,75	2.793.656,45	4.114.625,55

Esta variação na carga tributária é resultado da migração das vendas realizadas no mercado externo para o mercado interno. Percebe-se que as receitas auferidas no mercado externo gozam de diversos benefícios fiscais, ao contrário das receitas do mercado interno, que são totalmente tributadas.

GRÁFICO 01: Tributos Incidentes sobre as Vendas e Lucro



20. COMPARATIVO TRIBUTOS E FATURAMENTO

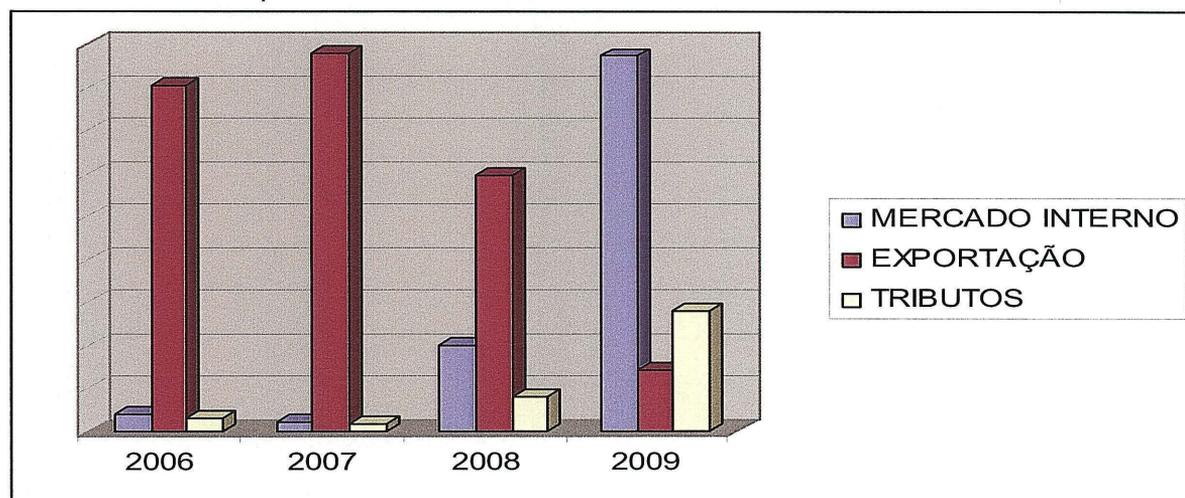
Com base nos Balanços Patrimoniais da empresa, observa-se o comparativo entre as receitas auferidas com vendas para o mercado interno e externo e os tributos gerados.

Quadro 06: Comparativo entre Tributos e Faturamento

PERÍODO	MERCADO INTERNO	EXPORTAÇÃO	TRIBUTOS
2006	412.641,28	8.071.680,88	332.794,98
2007	219.542,21	8.808.755,62	172.355,37
2008	2.015.579,85	5.977.083,18	821.839,75
2009	8.746.133,33	1.441.623,91	2.795.665,45
TOTAL	11.393.896,67	24.299.143,59	4.122.655,55

No gráfico visualiza-se com facilidade o aumento dos tributos em 2009 em virtude do aumento das receitas auferidas no mercado interno, aumentando a necessidade da realização de uma verificação tributária nas operações da empresa.

GRÁFICO 02: Comparativo entre Tributos e Faturamento



Outra situação que merece atenção, no caso de diminuição das receitas de exportação e aumento das receitas auferidas no mercado interno, refere-se aos créditos dos tributos (ICMS, IPI, PIS e COFINS) que a empresa não recupera por sustentar a atribuição de preponderantemente exportadora.

Tal benefício poderá se tornar prejudicial a empresa, pois as vendas no mercado interno terão de ser tributadas normalmente e não terão créditos para serem compensados. Da mesma forma que não conseguirá, de forma tão fácil, repassar o aumento da carga tributária para o preço final dos produtos.

21. COMPARATIVO TRIBUTOS X LUCRO LÍQUIDO

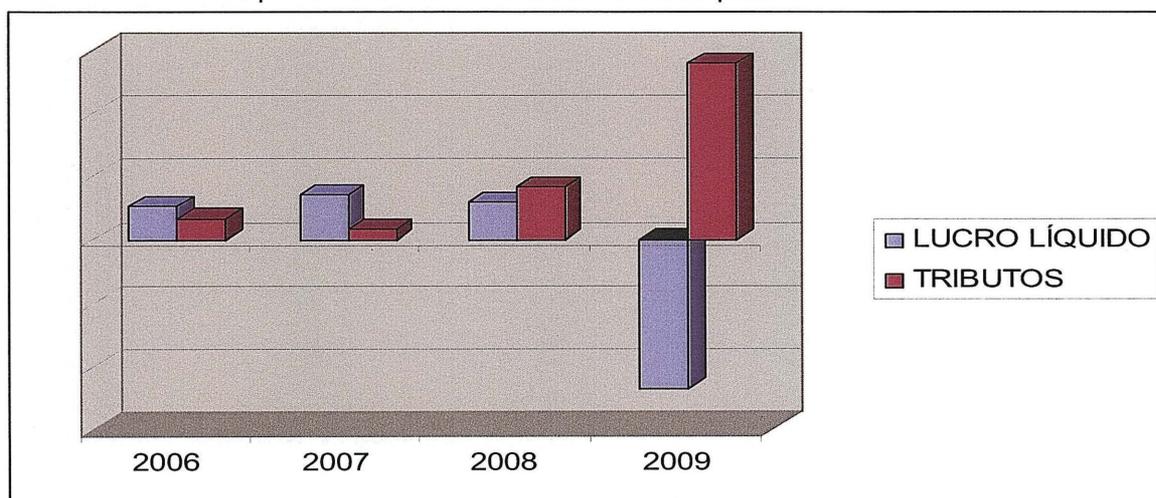
No comparativo realizado entre os tributos gerados sobre as operações da empresa e o lucro líquido extraído das Demonstrações dos Resultados dos Exercícios (DRE), verifica-se que a partir de 2008 os tributos começam a superar o lucro líquido da empresa.

Quadro 07: Comparativo entre Tributos e Lucro Líquido

PERÍODO	2006	2007	2008	2009
LUCRO LÍQUIDO	538.735,00	718.806,00	577.118,00	(2.351.320,00)
TRIBUTOS	332.794,98	172.355,37	821.839,75	2.795.665,45
TOTAL	871.529,98	891.161,37	1.398.957,75	444.345,45

Podemos até afirmar que os tributos gerados em 2009 tiveram peso decisivo no prejuízo levantado no período, conforme demonstrado no gráfico.

GRÁFICO 03: Comparativo entre Tributos e Lucro Líquido



22. CRÉDITOS RECUPERADOS SOBRE AS AQUISIÇÕES DA EMPRESA

A forma de tributação do lucro que a empresa está sujeita, autoriza a recuperação de créditos do PIS e da COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos para industrialização. Em relação ao ICMS e ao IPI, esta prerrogativa está prevista no diploma legal que os regulamentam.

Quadro 08: Créditos Recuperados

					R\$
TRIBUTOS	2006	2007	2008	2009	TOTAL
ICMS	90.165,82	423.523,10	181.087,57	663.781,46	1.358.557,95
IPI	2.612,42	784,36	138.674,13	18.664,51	160.735,42
PIS	41.549,67	65.590,02	60.174,52	100.230,58	267.544,79
COFINS	191.380,30	319.255,05	277.167,51	438.390,36	1.226.193,22
TOTAL	325.708,21	809.152,53	657.103,73	1.223.075,91	3.013.031,38

A empresa é considerada preponderantemente exportadora, pois se enquadra em todos os termos exigidos pelas legislações que regem os tributos demonstrados na tabela anterior.

Esta condição autoriza seus fornecedores a vender insumos para a empresa sem a incidência dos tributos, em contra-partida, o creditamento pela adquirente não é permitido. Contudo, percebemos a elevação dos créditos recuperados em 2009 comparando com 2007 e 2008, resultado do direcionamento das vendas para o mercado interno, pois com maior incidência de tributos sobre elas, o uso da condição de preponderantemente exportador seria uma estratégia que afetaria bruscamente o seu fluxo de caixa, pois sem créditos para compensar com os débitos o desencaixe financeiro seria muito maior.

23. COMPARATIVO ENTRE LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL.

A ação que pode ser considerada mais clássica em relação a execução do planejamento tributário, tanto é que está classificado como conservador, é a revisão anual da melhor forma de tributar o resultado da empresa.

O lucro real, na maioria dos casos, é a melhor opção, porque as empresas apresentam baixa margem de lucro ou até prejuízos.

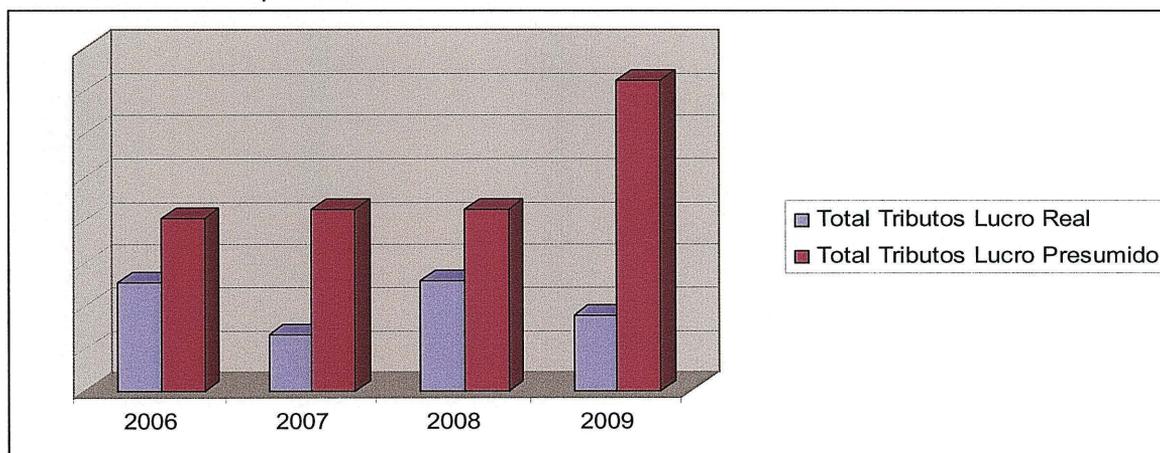
Com base nas Demonstrações dos Resultados dos Exercícios, apresentamos um comparativo dos tributos incidentes sobre o lucro da empresa e PIS e COFINS apurados com base no lucro real e lucro presumido.

Quadro 09: Comparativo entre Lucro Real e Lucro Presumido

R\$

DESCRIÇÃO	2006	2007	2008	2009	TOTAL
Lucro Real	255.667,00	130.908,84	256.884,74	178.444,35	821.904,93
Lucro Presumido	404.434,52	424.248,14	425.605,78	725.558,28	1.979.846,72

GRÁFICO 04: Comparativo entre Lucro Real e Lucro Presumido



Demonstra-se no gráfico, que a empresa ao fazer a opção pelo lucro real terá o total dos tributos de R\$ 821.904,93. Com base no lucro presumido, o montante dos tributos será de R\$ 1.979.846,72.

24. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A alta carga tributária brasileira sobrecarrega o preço final de produtos e serviços e produz um efeito devastador no consumo e conseqüentemente nos resultados operacionais das empresas que muitas vezes abrem mão de realizarem um investimento que poderia trazer benefícios a entidade para não entrar na lista de devedores da União.

A estabilidade da economia brasileira e a queda da inflação obrigou nossos empresários a melhorar a qualidade dos produtos, a deixarem de lado as aplicações financeiras, para se preocuparem cada vez mais com os diversos custos que diminuían drasticamente seus lucros, incluindo o custo tributário, que pode até inviabilizar muitas operações.

Diante desse novo cenário, surge um mercado competitivo que exige dos profissionais de contabilidade e direito maior destreza para procurar formas lícitas para reduzir o pagamento de tributos ou sua postergação e promovendo menor impacto no fluxo de caixa da empresa, viabilizando investimentos na empresa.

Com os estudos realizados neste trabalho, concluímos que o direcionamento das vendas do mercado externo para o mercado interno, onde os benefícios fiscais não se comparam com as receitas auferidas por empresas preponderantemente exportadoras, é fator de suma importância e deve ser analisado ao menor sinal desse direcionamento.

Pois, conforme demonstramos no Gráfico 02, o aumento das vendas no mercado interno trouxe consigo os encargos tributários, chegando a afetar a seqüência de bons resultados que a empresa vinha obtendo, conforme demonstramos no Gráfico 03.

Com base nas Demonstrações dos Resultados dos Exercícios, apresentamos um comparativo dos tributos incidentes sobre o lucro da empresa e PIS e COFINS apurados com base no lucro real, opção que a empresa adota e lucro presumido, e que a empresa ao fazer a opção pelo lucro real terá o total dos tributos de R\$ 821.904,93 e com base no lucro presumido, o montante dos tributos será de R\$ 1.979.846,72. Desta forma, concluímos que a melhor opção para a tributação do lucro apurado, continua sendo a opção adotada pela empresa.

O comparativo realizado nesse trabalho, não deve ser considerado como procedimento exaustivo do planejamento tributário a ser realizado pela empresa, visto as situações específicas identificadas e enumeradas nesse trabalho, conforme descrevemos:

- Venda para Entrega Futura ou Faturamento Antecipado;
- Venda Para Entrega Futura no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços;
- Venda Para Entrega Futura no PIS e na COFINS;
- Depreciação Acelerada;
- Perdas no Recebimento de Créditos.

Recomendamos que as operações da empresa, bem como, as situações descritas acima, sejam analisadas com base na legislação específica, com o intuito de identificar a possibilidade de aplicação das ferramentas disponibilizadas pelo Planejamento Tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de, **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva. 2005, 273 p.

CASSONE, Vittorio, **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas. 2001, 363 p.

CAMPOS, Cândido Henrique de, **Planejamento Tributário**. São Paulo: Atlas. 1986, 228 p.

CHAVES, Francisco Coutinho, **Planejamento Tributário na Prática**. São Paulo: Atlas. 2008, 187 p.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki; HIGUCHI, Fábio Hiroshi, **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: 2009, 952 p.

BRASIL. Decreto nº 3.000/1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. D.O.U. de 29/03/1999, P. 1

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598/1977. Altera o regulamento do IR. D.O.U. 27.12.1977

BRASIL. Lei nº 11.727/2008, Altera diversas providências tributárias, D.O.U. DE 24/06/2008, P. 2.

BRASIL. Lei nº 10.637/2002, Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS), D.O. DE 31/12/2002, P. 2 (EDIÇÃO EXTRA).

BRASIL. Lei nº 10.833/2003, Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências, D.O.U. DE 30/12/2003, P. 1(EDIÇÃO EXTRA).

BRAISL. Lei nº 9.715/1998, Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências, D.O.U. DE 26/11/1998, P. 2.

BRASIL. Lei nº 10.865/2004, Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. D.O.U. DE 30/04/2004, P. 1(EDIÇÃO EXTRA).

BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996, Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR), D.O.U. DE 16/09/1996, P. 18261.

BRASIL. Decreto nº 4.544/2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados. D.O.U DE 27/12/2002, P. 186.

BRASIL. Decreto nº 6.006/2006, Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI D.O.U. DE 29/12/2006, P. 39.

BRASIL. Lei nº 6.404/1976, Dispõe sobre as Sociedades por Ações. D.O.U. DE 17/12/1976, P. 1 (SUPLEMENTO).

BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 93/1997, Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. DOU de 29/12/1997, pág. 31519.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 104/1998, Estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa. D.O.U. de 26/08/1998, pág. 16.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 466/2004, Dispõe sobre a suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem nas vendas efetuadas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. D.O.U. de 5.11.2004.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 595//2005, Dispõe sobre a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos for pessoa jurídica preponderantemente exportadora. D.O.U. de 30.12.2005.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 740/2007, Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de mercadorias no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. D.O.U. de 04.5.2007.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 948/2009, Disciplina a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de que tratam o art. 5º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, e o art. 29 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. D.O.U. de 16.6.2009.

PARANÁ. Decreto nº 1.980/2007. Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços. Publicado no Diário Oficial Nº 7624 de 21/12/2007

ZANLUCA, Júlio Cesar. A importância da Gestão Tributária Nas Empresas. <http://www.portaltributario.com.br/artigos/gestaotributaria.htm>. 13:00h. Acesso em 11 fev 2010.

www.portaltributario.com.br.

www.receita.fazenda.gov.br

www.fiepr.org.br/fiepr/News5content724861.shtml

ANEXO



OS TRIBUTOS NO BRASIL

Várias publicações, sites, jornais, revistas e outros meios de comunicação têm copiado a lista abaixo. Pedimos que, ao fazê-lo, nos dêem o crédito: fonte www.portaltributario.com.br

Relação Atualizada em 31/03/2009

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

1. Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - **Lei 10.893/2004**
2. Contribuição á Direção de Portos e Costas (DPC) - **Lei 5.461/1968**
3. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - **Lei 10.168/2000**
4. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - **Decreto 6.003/2006**
5. Contribuição ao Funrural
6. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955
7. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
8. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) - Lei 8.029/1990
9. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - **Decreto-Lei 8.621/1946**
10. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993
11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942
12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991
13. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946

14. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946
15. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da **MP 1.715-2/1998**
16. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993
17. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
18. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
19. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis - **Lei 10.336/2001**
20. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - **Lei 10.168/2000**
21. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - **Decreto 6.297/2007**
22. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - **Emenda Constitucional 39/2002**
23. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da **Medida Provisória 2228-1/2001** e **Lei 10.454/2002**
24. Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - art. 32 da Lei 11.652/2008.
25. Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)
26. Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo **578 da CLT**, e a Confederativa foi instituída pelo **art. 8, inciso IV, da Constituição Federal** e é obrigatória em função da assembleia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na **CLT**)
27. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - **Lei Complementar 110/2001**
28. **Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**
29. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**

30. Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
31. Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
32. Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974
33. Fundo de Combate à Pobreza - art. 82 da **EC 31/2000**
34. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - **Lei 5.070/1966** com novas disposições da **Lei 9.472/1997**
35. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
36. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da **Lei 9.998/2000**
37. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do **Decreto-Lei 1.437/1975** e **art. 10 da IN SRF 180/2002**
38. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funttel) - **Lei 10.052/2000**
39. Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
40. Imposto sobre a Exportação (IE)
41. Imposto sobre a Importação (II)
42. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
43. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
44. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
45. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e jurídica)
46. Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)
47. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
48. Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos (ITBI)
49. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)

50. INSS Autônomos e Empresários
51. INSS Empregados
52. INSS Patronal
53. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)
54. Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
55. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
56. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - **Lei 10.870/2004**
57. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - **Decreto-Lei 1.899/1981**
58. Taxa de Coleta de Lixo
59. Taxa de Combate a Incêndios
60. Taxa de Conservação e Limpeza Pública
61. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - **Lei 10.165/2000**
62. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - **Lei 10.357/2001**, art. 16
63. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
64. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - **Lei 11.292/2006**
65. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – ANA - art. 13 e 14 da **MP 437/2008**
66. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - **Lei 7.940/1989**
67. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da **MP 2.158-35/2001**
68. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária **Lei 9.782/1999**, art. 23
69. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - **Lei**

10.834/2003

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

Laudêmio, Pedágio, Aforamento e Tarifas Públicas não são considerados tributos. Veja porquê.

Várias publicações, sites, jornais, revistas e outros meios de comunicação têm copiado a lista acima, que é uma compilação de nossa equipe. Pedimos que, ao fazê-lo, nos dêem o crédito: fonte www.portaltributario.com.br