

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TALES DA SILVA MARTINS

**OS BENEFÍCIOS DA APROVAÇÃO DO PROJETO DE LEI 136/2012 SOBRE
O SETOR DE MICROCERVEJARIAS**

CRICIUMA

2013

TALES DA SILVA MARTINS

**OS BENEFÍCIOS DA APROVAÇÃO DO PROJETO DE LEI 136/2012 SOBRE
O SETOR DE MICROCERVEJARIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para a obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com linha de pesquisa em ciências contábeis.

Orientador Prof. Esp. Fabrício Machado Miguel

CRICIÚMA

2013

TALES DA SILVA MARTINS

**OS BENEFÍCIOS DA APROVAÇÃO DO PROJETO DE LEI 136/2012 SOBRE
O SETOR DE MICROCERVEJARIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para a obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com linha de pesquisa em ciências contábeis.

Orientador Prof. Esp. Fabrício Machado Miguel

Criciúma, 18 de Julho de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Fabrício Machado Miguel, Esp. Orientador

Prof. Juliano Dal Pont, Esp. Examinador 1

Prof. Tiago Stock, Esp. Examinador 2

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente a Deus que está lá nos momentos decisivos, e que apesar de às vezes parecer ausente, nunca falha no ultimo momento. Agradeço a minha mãe que me criou praticamente sozinha, e nunca duvidou da minha capacidade. Agradeço ao meu ilustríssimo orientador Fabrício Machado Miguel, que verdadeiramente deu um rumo a este trabalho. Agradeço aos meus colegas, que me ajudavam nos momentos em que eu precisava assim como eu também os ajudei. Agradeço minha namorada que me suportou nos momentos de mau humor. E agradeço a todas as pessoas da minha vida em quem eu posso confiar, eles sabem quem são.

**Numa época de mentiras universais, dizer à
verdade é um ato revolucionário.**

George Orwell

RESUMO

Este trabalho pretende descrever as características mais relevantes do sistema tributário nacional. Fazer um breve resumo dos diferentes regimes tributários e dos principais impostos incidentes sobre as microempresas produtoras de cerveja artesanal ou cervejas especiais. E compará-los com a tributação realizada por meio do Simples Nacional, de maneira a identificar as vantagens ou desvantagens obtidas por essa tributação. E por consequência esclarecer se a alteração da lei de modo a permitir a entrada dessas microempresas no simples seria vantajosa ou não. Será utilizada a metodologia da pesquisa bibliográfica, em grande parte pesquisando-se diretamente a legislação tributaria. Também será realizada uma pesquisa descritiva. Serão estudados os seguintes regimes de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. Assim como os seguintes impostos: IRPJ, Contribuição Social, PIS, COFINS, IPI e ICMS. E terminara utilizando-se de um estudo de caso, que trará a base pratica onde será constatada a forma de tributação atual e servirá de base para a simulação da tributação pelo Simples Nacional.

Palavras-Chave: Sistema Tributário, Simples Nacional, micro empresas.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Base de Cálculo do IRPJ e Contribuição Social.....	54
Tabela 2 - Apuração IRPJ e Contribuição Social no Lucro Presumido	55
Tabela 3 - Apuração do IRPJ e Contribuição Social no Simples Nacional.....	56
Tabela 4 - Apuração do PIS e COFINS cumulativo.....	57
Tabela 5 - Apuração do PIS e COFINS pelo REFRI	58
Tabela 6 - Apuração do PIS e COFINS pelo Simples Nacional	60
Tabela 7 - Apuração do ICMS sobre o Chope.....	61
Tabela 8 - Apuração do ICMS sobre o Cerveja.....	62
Tabela 9 - Apuração do ICMS sobre o Chope pelo Simples Nacional	63
Tabela 10 - Apuração do ICMS sobre a Cerveja pelo Simples Nacional.....	64
Tabela 11 - Apuração do IPI pelo REFRI	65
Tabela 12 - Apuração do IPI pelo Simples Nacional	65
Tabela 13 - Folha de Pagamento Proporcional	66
Tabela 14 - Apuração do INSS da empresa.....	66
Tabela 15 - Apuração da Contribuição Patronal Previdenciária no Simples Nacional	67
Tabela 16 - Comparativo IRPJ e Contribuição Social	68
Tabela 17 - Comparativo do PIS e COFINS.....	68
Tabela 18 - Comparativo ICMS e ICMS Substituição Tributária.....	68
Tabela 19 - Comparativo do IPI.....	69
Tabela 20 - Comparativo da Contribuição Patronal Previdenciária	69
Tabela 21 - Comparativo geral entre as tributações.....	70
Tabela 22 - Comparativo geral entre as tributações com o crédito presumido do ICMS	70

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. = Artigo

CF = Constituição Federal

CIAP = Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente

COFINS = Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CPP= Contribuição Previdenciária Patronal

CSLL = Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN = Código Tributário Nacional

DAS = Documento de Arrecadação do Simples

DIAT = Diretor da Administração Tributária

EPP = Empresa de Pequeno Porte

FAC = Ficha de Inscrição Cadastral

ICMS = Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços

INSS = Imposto Nacional de Seguro Social

IPI = Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ = Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

LC = Lei Complementar

MVA = Margem de Valor Agregado

ME = Micro Empresa

MERCOSUL = Mercado Comum do Sul

NCM = Nomenclatura Comum do Mercosul

PASEP = Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS = Programa de Integração Social

PMPF = Preço Médio Ponderado a Consumidor Final

REFRI = Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias

RICMS = Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

RIPI = Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados

RIR = Regulamento do Imposto de Renda

ST = Substituição Tributária

TIPI = Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA E PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS	13
1.3 JUSTIFICATIVA	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 HISTÓRIA DA CERVEJA.....	15
2.2 TRIBUTOS	18
2.2.1 Impostos.....	19
2.3 REGIMES TRIBUTARIOS.....	20
2.3.1 Lucro Real	20
2.3.1.1 Receita Bruta e Base de Cálculo.....	20
2.3.1.2 Reduções do Imposto Mensal e Prejuízos Fiscais	22
2.3.2 Lucro Presumido	23
2.3.2.1 Base de Cálculo Presumida	23
2.3.2.2 Alíquota do IRPJ	24
2.3.3 Lucro Arbitrado	25
2.3.4 Simples Nacional	27
2.3.4.1 – Opção Pelo Simples Nacional	28
2.3.4.2 – Base Cálculo Simples Nacional.....	29
2.3.4.3 Exclusão do Simples Nacional	30
2.3.4.4 Obrigações Acessórias.....	31
2.4 ICMS	32
2.4.1 Base de Cálculo do ICMS	33
2.4.2 Alíquotas	34
2.4.3 Créditos	35
2.4.3.1 Créditos de Ativo Imobilizado	36

2.4.3.2 Créditos de Energia Elétrica.....	37
2.4.3 Apuração do ICMS.....	38
2.4.4 Alternativas a Apuração Mensal	38
2.4.5 Apuração Consolidada	39
2.4.6 Substituição Tributária do ICMS	39
2.4.6.1 Substituição Tributária Operações Antecedentes	39
2.4.6.2 Substituição Tributária Operações Subsequentes	40
2.5 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	42
2.5.1 Base de Cálculo do IPI.....	43
2.5.2 Apuração do IPI.....	45
2.6 PIS/PASEP E COFINS.....	46
2.6.1 Modalidade Cumulativa	46
2.6.2 Modalidade Não- Cumulativa	47
2.7 REFRI – Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias –REFRI.....	50
3 METODOLOGIA	52
4 ESTUDO DE CASO	53
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	53
4.2 PROJETO DE LEI DO SENADO 136/2012.....	53
4.3 APURAÇÃO DO IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	54
4.2.2 Apuração no Lucro Presumido	54
4.2.3 Apuração no Simples Nacional.....	55
4.3 APURAÇÃO DO PIS/PASEP E COFINS	56
4.3.1 Apuração cumulativa	56
4.3.2 Apuração pelo REFRI.....	57
4.3.3 Apuração pelo Simples Nacional.....	58
4.4 APURAÇÃO DO ICMS	60
4.4.1 Apuração do ICMS pelo Simples Nacional.....	62

4.5 APURAÇÃO DO IPI.....	64
4.5.1 Apuração do IPI pelo Simples Nacional	65
4.6 APURAÇÃO DO INSS.....	65
4.6.1 Apuração do INSS no Simples Nacional	67
4.7 COMPARATIVO ENTRE TRIBUTOS.....	67
4.8 COMPARATIVO GERAL ENTRE REGIMES DE TRIBUTAÇÃO	70
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	72
REFERÊNCIAS.....	73

1 INTRODUÇÃO

Neste trabalho será tratado o tema, que se refere à tributação das microcervejarias e a possibilidade de incluí-las no Simples Nacional. Inicialmente será demonstrado o tema e o problema trazendo-se a importância do mesmo. Em seguida serão analisados os objetivos gerais e os específicos, com a finalidade de atingir o objetivo inicialmente proposto. E finalmente será apresentada a justificativa.

1.1 TEMA E PROBLEMA

As empresas brasileiras vêm sofrendo nos últimos anos com a elevada carga tributária que pesa sobre a competitividade e barra o crescimento das organizações. O produto brasileiro torna-se mais caro e tende a perder espaço diante de mercadorias estrangeiras. Negócios que antes seriam viáveis tornam-se inviáveis quando se inclui o impacto tributário. Para tentar superar estas dificuldades com o alto valor pago em impostos, os empresários se obrigam a realizar estudos onde são avaliadas as diversas formas de tributação para encontrar aquela que se tornará menos onerosa para o seu negócio. Cabe ao contador realizar esta tarefa da melhor forma, permitindo que o gestor leve a organização para o lado mais favorável.

Nos últimos anos no Brasil um setor que vem ganhando visibilidade é o de cervejas especiais. Ao contrário das linhas de produção das cervejarias comuns onde o foco está na produção em massa, nas pequenas o que conta é a qualidade. Estas cervejas são produzidas na grande maioria das vezes seguindo regras de produção bastante rígidas e utilizando-se de matérias primas de qualidade superior.

O volume de produção é muito inferior ao das grandes cervejarias estas que produzem bilhões de litros ao ano e atingem quase a totalidade do mercado consumidor, muito pelo contrário os microcervejeiros tem suas

primeiras produções de maneira praticamente artesanal em um negócio onde o investimento é alto e o retorno é demorado.

Quando estes produtores saem da informalidade e começam a legalizar o seu negócio junto ao fisco encontram uma barreira tributária que pode comprometer a viabilidade deste e comprometer a sua continuidade. Esta barreira vem do fato de que, a tributação incidente sobre os pequenos produtores é a mesma que é aplicada sobre as grandes empresas que compõem a maior parte do mercado. Por conta desta dificuldade tributária à algum tempo estes pequenos produtores vem pedindo alterações na legislação tributária de maneira a serem incluídos no Simples Nacional, um regime tributário simplificado que poderia aliviar o peso da carga tributária deste setor.

Em 2012 foi criado o projeto de lei do senado nº 136/2012, pelo senador Casildo Maldaner. O projeto de lei tem o objetivo de, alterar a Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, para permitir a inclusão de microempresas e empresas de pequeno porte que produzam vinho ou cerveja no Simples Nacional. A justificativa do projeto seria simplificar a burocracia e reduzir a carga tributária que incide sobre essas empresas.

Diante do exposto surge o seguinte problema: Qual o impacto, as vantagens e desvantagens que a aprovação do Projeto de Lei do Senado 136/2012 teria sobre as microcervejarias?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral dessa pesquisa, consiste em realizar uma análise dos benefícios da aprovação do Projeto de Lei do Senado 136/2012 que tratada tributação das microcervejarias. Para que o objetivo geral seja atingido a pesquisa tem como objetivos específicos os seguintes itens:

- a) Verificar a tributação aplicada atualmente sobre a cervejaria fonte do estudo;
- b) Realizar um comparativo entre a tributação atualmente aplicada e a proposta no Projeto de Lei do Senado 136/2012.
- c) Definir os motivos que tornam ou não vantajosa à opção.

1.3 JUSTIFICATIVA

O problema deste trabalho envolve a análise dos benefícios trazidos pela aprovação do Projeto de Lei do Senado 136/2012. A aprovação do citado projeto de lei permitirá a inclusão das microcervejarias no Simples Nacional. Através do recolhimento pelo simples, os produtores poderão diminuir parte da elevada carga tributária que sobre eles incide permitindo o desenvolvimento deste setor.

No estado de Santa Catarina temos em funcionamento dezenas de pequenos produtores de cerveja. As vantagens da atuação destas empresas na comunidade local são diversos. Temos os fatores econômicos, sendo que o principal deles é, o numero de postos de trabalho que são gerados, e que é maior em proporção comparado ao das grandes cervejarias que tendem a ser muito mais automatizadas. O aumento nos postos de trabalho somado com o dinheiro que é aplicado pela própria atividade operacional da empresa na comunidade faz com que parte da renda seja revertida a comunidade local. O dinheiro ajuda a mover a economia e gera ainda mais empregos indiretos.

Outro aspecto que poderia ser citado seria o lado social muitas vezes presente nestas empresas. Por tratar-se em geral de empreendedores da própria região, acontece o desenvolvimento de diversas atividades secundarias em torno da atividade principal que seria a produção de bebida. Há o incentivo a eventos nem sempre com foco no consumo de álcool. Além disto por se tratarem de produtos de elaboração mais complexa e preço mais elevado o seu consumo tende a ser menor do que o das cervejas mais comuns e que são na grande maioria mais baratas e por consequência mais prováveis de serem consumidas em grandes quantidades.

Por conta destes e outros fatores podemos concluir que a elaboração deste trabalho justifica-se não somente nos estudos realizados sobre este setor específico. Mais também na contribuição que possa ter sobre outros ramos que venham a se identificar com o problema aqui exposto e que possam se aproveitar dos dados utilizados no estudo em beneficio próprio.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 HISTÓRIA DA CERVEJA

A produção de cerveja iniciou-se na região da Mesopotâmia a 6 mil anos pelos sumérios, provavelmente por acidente. Documentos históricos mostram que em 2.100 a.C os sumérios se alegravam com uma bebida obtida através da fermentação de cereais¹. Esta é a prova arqueológica mais concreta que se tem em relação a produção de cerveja. Trata-se de inscrições feitas em uma pedra, que referem-se a um cereal que era utilizado em um procedimento semelhante a produção de cerveja². A cervejaria era uma atividade feminina, realizada pelas padeiras devido aos ingredientes que eram usados para a produção de cerveja serem cereais e leveduras². A cerveja da época era diferente da atual, mais escura e mais forte, e algumas vezes substituía a água, já que esta era muitas vezes contaminada, o que causava doenças entre a população¹. No antigo Egito a cerveja fazia parte da dieta diária dos Faraós e era consumida por adultos e crianças³.

A partir destas culturas mais antigas o hábito da cervejaria foi passado adiante de egípcios a gregos e de gregos a romanos. Escritos de Sófocles, Heródoto e Xenofontes mencionam o ato de beber cerveja e fazem recomendações ao seu consumo como parte de uma dieta equilibrada³. No entanto a partir de 500 a.C, gregos e romanos passaram a dar preferência ao vinho que era considerada a bebida dos deuses. A cerveja então passou a ser uma bebida das classes inferiores e considerada pelos romanos, como típica dos povos bárbaros principalmente os germanos e gauleses³. Apesar de o vinho ter sido levado pelos romanos a todas as regiões, fora do império a cerveja ainda era a bebida mais comum. Existem lendas épicas nórdicas dedicadas a cerveja, como a *Kalevala* e a *Edda*. No leste europeu ainda é produzida uma bebida muito antiga chamada *kvass*, que ainda existe por toda a Rússia e países da antiga União Soviética³.

¹ (Disponível em: <http://www.brejas.com.br/historia-cerveja.shtml>. Acesso em: 18 de Maio de 2013.)

² (Disponível em: http://www.cervejasdomundo.com/Na_antiguidade.htm Acesso em: 18 de Maio de 2013)

³ (Disponível em: <http://antigoegito.org/a-cerveja-no-antigo-egito/> Acesso em: 18 de Maio de 2013)

Durante a Idade Média a fabricação da cerveja, de atividade familiar passou a ser feita nos mosteiros. Aos poucos enquanto cresciam as cidades e servos eram libertos entre os séculos VII e IX, começaram a surgir os primeiros artesãos cervejeiros trabalhando para senhores, abadias e mosteiros¹.

Documentos do século X encontrados em um convento em St.Gallen, Suíça, revelam que os monges deste mosteiro recebiam uma cota de 5 mil litros diários para o seu consumo. Dois tipos de cerveja eram produzidos uma forte e de boa qualidade para os sacerdotes e outra de qualidade inferior, com trigo ou aveia, para o resto do convento⁴. Neste mesmo século o rei Ludwig da Baviera decretou uma lei que favorecia aos conventos a fabricação de cerveja, e estabelecia cotas para a aristocracia conforme o grau hierárquico. O convento beneditino de Weihenstephan foi o primeiro a receber autorização oficial para a produção de cerveja. E hoje é a cervejaria mais antiga do mundo ainda em funcionamento⁵.

No norte da Grã-Bretanha, a cerveja tipo ale era fabricada em casa pelas mulheres para a consumo próprio, ou vendido nas *alehouses*, tabernas e estalagens. À medida que sua importância cresceu, passou a ser regulamentada e fiscalizada pelos *ale-conners*, fiscais especializados na cerveja. Em 1188 a cerveja da Grã-Bretanha passa a ser tributada por Henrique II com o objetivo de financiar as cruzadas⁶.

Nos mosteiros as técnicas de cervejaria foram desenvolvidas a tonar a cerveja cada vez mais agradável e nutritiva. Para estes a cerveja possuía importância alimentar, já permitia que passassem melhor os dias de jejum. Aos poucos a dieta sólida nos mosteiros, foi substituída cada vez mais pelo consumo de cerveja. Chagaram a haver monges que bebessem mais de 5 litros de cerveja por dia. O que era um incentivo para que as produzissem cada vez melhor⁴. Surgiram tabernas dentro dos mosteiros, onde eram cobradas taxas para que as pessoas ali bebessem. Tamanho sucesso passou a chamar a atenção da aristocracia, que passou a cobrar pesados tributos sobre a venda de cervejas. Em alguns lugares a produção de cerveja passou a ser permitida

⁴ (Disponível em: <http://www.portalsaofrancisco.com.br/alfa/historia-da-cerveja/historia-da-cerveja-no-mundo.php> Acessado em: 18 de Maio de 2013)

⁵ (Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Weihenstephan> Acesso em: 18 de Maio de 2013)

⁶ (Disponível em: <http://www.portalsaofrancisco.com.br/alfa/historia-da-cerveja/historia-da-cerveja-22.php> Acesso em: 18 de Maio de 2013)

apenas mediante autorização previa. Esta pesada tributação levou ao fechamento de muitas tabernas e mosteiros que não conseguiram acompanhar as taxas a estes impostas⁷. Apesar das dificuldades a cerveja continua a se tornar mais importante na sociedade medieval, servindo como alimento, forma de pagamento, objeto de troca, entre outros⁷.

Na antiguidade a cerveja era aromatizada com um infinidade de ingredientes. Mais a partir de 1516 as guildas bávaras passaram a pressionar as autoridades para a criação de uma lei que defendesse a produção de cerveja de qualidade⁷. Então em 23 de Abril de 1516 o duque Guilherme IV da Baviera promulga a *Reinheitsgebot*, a Lei de Pureza da Cerveja, onde fica estabelecido que a cerveja deveria ser fabricada usando apenas água, malte, cevada e lúpulo. Na época não se conhecia a levedura⁸.

O aumento das exportações fez com que algumas cidades alemãs se tornassem famosas, com destaque para Bremen, Hamburgo e Munique. A Liga Hanseática possuía em Munique no ano de 1500 cerca de 600 produtores de cerveja. Nessa região, uma das marcas mais conhecidas do mundo iniciou a sua produção no ano de 1553, a Beck's⁶.

Apesar de a produção e as técnicas de desenvolvimento de cerveja já estarem bem desenvolvidas. A produção cervejeira só chegou a modernidade com a chegada de duas invenções: a máquina a vapor de James Watt e a refrigeração artificial de Carl Von Linde⁹. A produção de cerveja está diretamente ligada a temperatura do ambiente. As temperaturas corretas para a produção eram aquelas mais frias do inverno. A invenção de Linde permitiu que fosse produzidas cervejas o ano inteiro⁶. Já a invenção de Watt trouxe a industrialização, e por consequente o crescimento da produção de cerveja.

Em 1876, outra descoberta teve grande importância para a técnica de produção cervejeira. A partir da descoberta dos micro-organismos, Louis Pasteur concluiu que a fermentação das cervejas e dos vinhos se dava através da contaminação por micro organismos. Esta fermentação sujeita a todo tipo de bactérias presentes no ambiente de maneira natural, muitas vezes não ocorria

⁷ (Disponível em: <http://www.cervejasdomundo.com/EraMedieval.htm> Acesso em: 22 de Maio de 2013)

⁸ (Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Reinheitsgebot> Acesso em: 22 de Maio de 2013)

⁹ (Disponível em: <http://www.cervejasdomundo.com/EraModerna.htm> Acesso em: 25 de Maio de 2013)

da maneira adequada causando prejuízos aos produtores. Pasteur então propôs que os produtores utilizassem culturas selecionadas para a fermentação do mosto, de forma a manter o padrão de qualidade do produto. A contaminação por micro-organismos do ambiente deveria ser evitada através da higienização dos equipamentos⁶. Além disto, as descobertas de Pasteur também permitiram a criação do processo de pasteurização. Uma vez terminada a produção, a cerveja era aquecida a uma temperatura de 60°C a 70°C e resfriada bruscamente, em seguida acondicionada em garrafas esterilizadas para impedir o processo de deterioração do produto.

Também teve grande importância o trabalho de Emil Hansen que através do uso do microscópio conseguiu isolar as células de levedura de baixa fermentação. Identificando a cultura a multiplicou em laboratório, isto permitiu a criação das cervejas *Lager* de baixa fermentação⁹.

A partir do início do século XX, a indústria cervejeira passou por uma fase de concentração e diminuição no número de empresas. Isto deve-se ao número de fusões e aquisições, além de que com o início da 1ª Guerra Mundial houve escassez de matéria-prima e mão de obra, e muitas empresas preferiram apostar na mecanização da produção⁹. Hoje em dia, a indústria cervejeira pode ser caracterizada por duas tendências. Uma representada pela fusão de gigantes cervejeiras, que possuem grandes produções, mais em geral produtos de baixa qualidade. E a segunda tendência seriam as pequenas e médias empresas que com produtos de grande qualidade, para apreciadores⁸. O mercado norte americano é um exemplo, já que 90% da produção está concentrada em 5 grandes grupos.

2.2 TRIBUTOS

Para iniciarmos a apresentação dos principais tributos, precisamos chegar à definição de tributos. E esta é segundo o Art. 3º do CTN (BRASIL, 2012), “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Os tributos podem ser do tipo, vinculados ou não vinculados. Quando o tributo for vinculado a algum tipo de atividade ou serviço estatal, este será vinculado. Quando a finalidade do tributo for para qualquer atividade genérica do estado, sem que haja determinação de sua aplicação em lei, então este será não vinculado.

Uma melhor definição é trazida por Rosa Jr (2000, p. 211 – 212 apud CF e CTN):

Tributo vinculado é aquele cuja obrigação tem por hipótese de incidência uma situação dependente de uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (taxas e contribuições de melhoria, segundo o art. 145, II e III da CF e arts. 77 e 81 do CTN). De outro lado, tributo não-vinculado é aquele cuja obrigação tem por hipótese de incidência uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (impostos CF, art. 145, I e CTN, art. 16)

Como subespécies dos tributos temos os impostos, contribuições de melhoria, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições para fiscais e contribuições sociais. A seguir será descrita uma das subespécies de tributo, os impostos.

2.2.1 Impostos

Dentro da definição anteriormente vista de tributos, temos como uma das subespécies de tributos são os impostos. Os impostos podem ser considerados como tributos não vinculados devido a definição que da o CTN em seu Art. 16 para estes que é, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Segundo Becker (2007, p. 402) imposto seria, “a regra jurídica que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto”.

Adiante temos diversos impostos que incidem sobre as empresas.

2.3 REGIMES TRIBUTARIOS

2.3.1 Lucro Real

O Lucro Real é a forma de tributação mais próxima da realidade já que tem como base o lucro contábil da empresa.

2.3.1.1 Receita Bruta e Base de Cálculo

De acordo com o Art 247 do Decreto RIR/1999 lucro real é o lucro líquido do período ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.Quanto a opção pelo Lucro Real existem casos em que a esta é obrigatória. Estes casos são definidos no Art. 246:

Art. 246. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei n^o 9.718, de 1998, art. 14):

I -cuja 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;

II-cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capitais oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V -que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222;

VI -que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

O Art. 248 do Decreto 3000/1999 dá o conceito de lucro líquido que é citado no artigo 247 do mesmo decreto, sendo este a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações. A este lucro líquido ainda serão feitas as seguintes adições conforme Art. 249 do Decreto 3000/1999:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Além dos ajustes feitos através das adições descritas no parágrafo anterior também são feitas exclusões da base de cálculo. Estas exclusões são descritas no Art. 250. Do Decreto 3000/1999:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 3.º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei n.º 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

De acordo com Higuchi e Higuchi (2009) a partir de 1º de Janeiro de 1997 as pessoas jurídicas que tem sua tributação realizada pelo lucro real poderão determinar o lucro de duas maneiras. Com base no balanço anual ou em balancetes trimestrais na forma da Lei nº 9.430/96.

No Art. 222 nº 3000/1999 permite que a pessoa jurídica sujeita a tributação através do lucro real recolha o imposto mensalmente determinado através de base de cálculo estimada. Isto ocorre através da aplicação de percentuais constantes no Art. 223 do decreto nº 3000/1999. Estes percentuais são apresentadas de maneira simplificada por (Higushi e Higushi, 1998, p 24) conforme disposto no Art. 15 da Lei nº 9.249/95:

I – 8% na venda de mercadorias e produtos;

II – 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado do petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

III – 16% na prestação de sérvios de tranporte, exceto o de carga que é 8%;

IV – 16% para as instituições financeiras e equiparadas;

V – 16% na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual até R\$ 120.000, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas (art. 40, /lei nº9.250/95);

VI – 32% na prestação de demais serviços;

Ainda segundo Higuchi e Higuchi (2009) o IPI não compõe a receita bruta da qual ainda serão canceladas as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos.

A partir da base de cálculo obtida através da aplicação dos percentuais descritos anteriormente sobre a receita bruta. É aplicado o percentual constante no Art. 228 desta lei que afirma que sobre esta base de cálculo será aplicada a alíquota de quinze por cento. Ainda sobre a parcela da base de cálculo apurada mensalmente e que venha a exceder o montante de vinte mil reais será aplicado um adicional que será acrescido sobre a alíquota de dez por cento.

2.3.1.2 Reduções do Imposto Mensal e Prejuízos Fiscais

O Lucro Real permite que a empresa que obteve prejuízos fiscais em períodos anteriores aproveite estes prejuízos em períodos futuros. No decreto nº 3000/1999 no parágrafo III do Art. 250 afirma que:

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Através do Art. 230 da mesma lei a pessoa jurídica que tiver obtido prejuízos fiscais poderá reduzir ou suspender o pagamento do imposto desde que demonstre através de balanços ou balancetes mensais que o imposto já pago é excede o valor do imposto devido. Em relação a tais balanços ou balancetes mensais devemos observar o disposto nos parágrafos I e II do Inciso primeiro deste mesmo artigo:

I -deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;
II - somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

Os prejuízos fiscais também podem ser completamente abatidos da base de cálculos de períodos subsequentes, desde que o prejuízo tenha ocorrido a partir do mês de janeiro, do respectivo ano-calendário. Isto desde

que comprovem tais prejuízos a partir de balanços ou balancetes mensais e que deverão constar no livro diário.

Em (Higushi e Higushi, 2009, pg 31) temos que:

Em relação aos prejuízos fiscais e às bases negativas da CSL de anos-calendário anteriores não há diferença entre o lucro real mensal e o balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento. Ambas as formas de apuração terão que observar o limite de 30% na compensação. A diferença surge nos prejuízos fiscais do ano-calendário em curso.

A pessoa jurídica que paga o imposto de renda com base no lucro real trimestral se apurou prejuízo fiscal no mês de março, a compensação com lucro real dos trimestres seguintes não poderá reduzir o lucro em mais de 30%.

2.3.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido é uma forma de tributação onde a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é presumida através de percentuais estabelecidos por lei. Neste regime não existe a necessidade da apuração do lucro contábil para a determinação da base de cálculo fiscal. Entram no cálculo apenas as receitas da pessoa jurídica no período.

Segundo o Art. 516 do nº 3000/1999 poderá optar pelo lucro presumido a pessoa jurídica que no ano-calendário anterior, auferir uma receita bruta igual ou inferior a setenta e oito milhões de reais ou seis milhões de reais multiplicado por mês de atividade no ano-calendário anterior. E ainda segundo o § 3º do mesmo Art. 516 apenas poderá optar a pessoa jurídica que não esteja obrigada a optar pelo Lucro Real.

A opção se dará no momento do pagamento da primeira quota do primeiro período de apuração do ano-calendário conforme consta no inciso IV do Art. 516 do decreto 3000/1999.

2.3.2.1 Base de Cálculo Presumida

A receita bruta do lucro presumido segundo o Art.224 é composta pela receita bruta das vendas de mercadorias mais o preço dos serviços prestados. Excluindo-se conforme o parágrafo único do mesmo artigo as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados do comprador ou contratante do serviço. Ainda inclui-se

na base de cálculo de acordo com o Art. 225. os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo 224 serão acrescidos a receita bruta.

A base de cálculo para a obtenção do lucro presumido corresponde aos percentuais a que se referem os Art. 518. e 519 do RIR/1999. Os percentuais, segundo Higuchi e Higuchi (2009, p. 57), são:

- I – 1,6 na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- II – 8% na venda de mercadorias e produtos;
- III – 8% na prestação de serviços de transporte de cargas;
- IV – 8% na prestação de serviços hospitalares; V – 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social;
- VI – 8% nas indústrias gráficas;
- VII – 8% na construção civil por empreitada com emprego de materiais;
- VIII - 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de cargas;
- IX - 16% na prestação de serviços em geral das pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000, exceto serviços hospitalares, de transportes e de profissões regulamentadas;
- X - 32% na prestação de demais serviços não incluídos nos incisos anteriores.

Estes percentuais são aplicados sobre a receita bruta para a obtenção do valor correspondente ao lucro presumido. A base de cálculo da Contribuição Social é de 12% para as atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte, e de 32% para as demais atividades conforme Art. 22 da Lei nº 10.684/2003.

2.3.2.2 Alíquota do IRPJ

A alíquota do IRPJ é definida dentro do Regulamento do Imposto de Renda no Art. 228 a ser utilizada sobre a base de cálculo anteriormente definida o percentual de quinze por cento. Ainda no parágrafo único do mesmo artigo fica estabelecido um adicional de dez por cento sobre a base de cálculo que exceder mensalmente o valor de vinte mil reais.

Para o pagamento do imposto mensal apurado poderão ser deduzidos os impostos pagos ou retidos que tenham incluído a base de cálculo além de incentivos através da dedução de impostos como o Programa de Alimentação do Trabalhador, doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas e Atividade Audiovisual conforme descrito no Art. 229 do RIR/1999.

Para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a alíquota será de 9%.

2.3.3 Lucro Arbitrado

Existem situações onde não é possível identificar uma forma precisa de se apurar o imposto devido pela pessoa jurídica. Nestes casos não existe escrituração ou esta se existe possui erros ou vícios que a descaracteriza. Nestas situações faz-se necessário utilizar de outros métodos para a apuração do imposto, métodos estes previstos na legislação do imposto de renda. O Regulamento do Imposto de Renda prevê que nestes casos o imposto da pessoa jurídica deverá ser calculado por meio do Lucro Arbitrado. O arbitramento poderá ser opção do ente tributário ou do contribuinte e se dar nos casos previstos no Art. 530. do RIR/1999:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Nestes casos e quando conhecida a receita bruta o arbitramento se dará aplicando sobre este valor os percentuais constantes no Art. 519. do RIR/1999 para a obtenção da base de cálculo. Sobre estes percentuais ainda

serão crescidos vinte por cento sobre a alíquota conforme disposto no Art. 532 do RIR/1999.

No entanto ainda existem situações onde não é conhecida a receita bruta da pessoa jurídica. Nestas situações o Art. 535. do RIR/1999 preve alternativas de cálculos que devam ser utilizadas para se obter a receita bruta do imposto devido:

Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 51):

I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;

II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;

III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;

IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;

V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

Através destas alternativas de cálculo se chegara a receita bruta e em seguida serão aplicados os percentuais previstos no Art. 519 e majorados em vinte por cento conforme descrito anteriormente. Uma vez verificada a omissão de receita o montante obtido será utilizado para a obtenção da base de cálculo e computado para a determinação da base de cálculo e do adicional. Caso a pessoa jurídica possua atividade diversificada e não sendo possível identificar a atividade a que se refere a receita, esta será considerada como sendo aquela com o percentual mais elevado conforme Art. 537. do RIR/1999.

2.3.4 Simples Nacional

Simples Nacional é um regime tributário previsto pela Lei Complementar 123 de 14 de Dezembro de 2006. É um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização entre os entes municipais, estaduais e federais. Não se trata de imposto único e sim do recolhimento unificado de diversos impostos e contribuições entre diversas entidades da federação através de um documento de arrecadação federal, DAS – Documento de Arrecadação do Simples.

Conforme o art.13º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006,:

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

I -Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II -Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do §1º deste artigo;

III -Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL;

IV -Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V -Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI -Contribuição Patronal Previdenciária -CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII -i-ICMS;

VIII -Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza -ISS.

Ainda no § 1º do Art. 13º. Da LC 123/2006 afirma que o recolhimento dos impostos anteriormente citados através do Simples Nacional não exclui a incidência de outros impostos e contribuições devidos como contribuinte ou responsável tributário que não estejam citados no mesmo. Lista diversos desses impostos e contribuições federais destacando-se o parágrafo XIII onde descreve as situações onde o ICMS devesse ser recolhido e que não estejam sujeitas ao recolhimento nas DAS. Entre estas inclui-se o ICMS devido sobre: Substituição Tributária e por ocasião do desembaraço aduaneiro.

2.3.4.1 – Opção Pelo Simples Nacional

A opção pelo simples nacional se dá até o último dia útil do mês de Janeiro, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano calendário da opção conforme § 2º do art. 16º. Da LC123/2006. O tratamento diferenciado e favorecido a qual trata esta lei é exclusivo a todas as microempresas (Receita Bruta de até R\$ 360.000,00 no ano-calendário) e empresas de pequeno porte (Receita Bruta de até R\$ 3.600.000,00 no ano-calendário), desde que estas não se encaixem em nenhuma das situações que constam nos art. 17 da LC 123/2006. Este artigo cita diversas atividades econômicas as quais estão vedadas a opção do Simples Nacional pelas ME e EPP, e outros casos dentre os principais:

- a) Aquelas que tenham sócio domiciliado no exterior. (Inciso II, Art. 17, da LC 123/2006)
- b) De cujo capital participe entidade pública, federal, estadual ou municipal (Inciso III, Art. 17, da LC 123/2006)
- c) Que possua débito com o INSS, ou com as Fazendas Públicas Federais, Estaduais e Municipais. (Inciso V, Art. 17, da LC 123/2006)

Outras situações onde ainda são previstas em que a pessoa jurídica não poderá se beneficiar com os efeitos da Lei Complementar 123/2006 estão contidos no § 4º do Art. 3º nos Incisos I ao X, onde podemos destacar como os mais relevantes:

- a) De cujo capital participe outra pessoa jurídica (Inciso I do Art. 3º da LC123/2006)
- b) Que seja filial, sucursal
- c) Sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00 (Inciso IV do Art. 3º da LC123/2006)

2.3.4.2 – Base Cálculo Simples Nacional

O Simples Nacional usa um sistema de alíquotas progressivas para encontrar-se a alíquota a ser aplicada sobre as receitas para o cálculo do imposto. Isto significa que conforme ocorre o aumento da receita bruta total também ocorre um aumento da alíquota incidente sobre esta receita.

De acordo com os parágrafos 1º e 2º do Art. 18º da LC 123/2006 para a determinação da base de cálculo, o sujeito passivo se utilizará da soma das receitas brutas dos últimos 12 meses, ou da receita proporcionalizada no caso de o início das atividades ter ocorrido antes desse prazo. Com base nesta receita bruta acumulada dos meses anteriores, o contribuinte identificará qual a faixa de faturamento e qual a alíquota correspondente que incidirá sobre a receita bruta do mês a ser apurado. Deve-se ter em mente que a receita bruta do mês atual não interfere na determinação da faixa de faturamento, tendo efeitos apenas no mês subsequente.

As alíquotas a serem utilizadas contam nos Anexos I a V desta mesma Lei Complementar. De acordo com o parágrafo 5º do Art. 18. Da Lei Complementar 123/2006 sobre as atividades industriais serão tributadas na forma do anexo II desta mesma Lei Complementar. No parágrafo 5ºA temos que as atividades de locação de bens moveis serão tributadas pelas alíquotas constantes no Anexo III descontadas as alíquotas referentes ao ISS. No parágrafo 5ºB – são listadas outras atividades de prestação de serviço também tributadas conforme o mesmo Anexo III. Em seguida temos o parágrafo 5º C – onde as demais formas de prestação de serviço são tributadas de acordo com o Anexo IV.

As pessoas jurídicas tributadas com base no Simples Nacional não poderão fazer uso dos créditos relativos aos tributos recolhidos na forma deste regime tributário conforme Art. 23º. Da LC 123/2006. Isto significa que não existem créditos relativos as compras de mercadorias para revenda ou para a industrialização. Da mesma forma as empresas optantes pelo Simples Nacional estão proibidas de destacar o valor dos impostos na nota fiscal com ressalvas para o disposto no parágrafo 1º do Art. 23. Da LC 123/2006 que permite o aproveitamento de do ICMS sobre a compra de mercadorias para revenda ou

insumos para a industrialização. O aproveitamento dos créditos se dará de acordo com o percentual de ICMS constantes nos anexos I e II desta Lei Complementar e deveser ser informada na nota fiscal pelo emitente conforme percentual apurado no período anterior.

2.3.4.3 Exclusão do Simples Nacional

A exclusão do Simples Nacional se dará através de ofício ou através de comunicação das empresa. O Art. 29. Da LC 123/2006 cita as razões que podem ocasionar exclusão do Simples Nacional.

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

- I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
- II - for oferecido embarço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;
- III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;
- IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;
- V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;
- VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;
- VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
- VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;
- IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;
- X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade.
- XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;
- XII - omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.

Caso a exclusão ocorro por conta de uma das hipóteses anteriores a pessoa jurídica a exclusão ocorrera no próprio mês em que estas tenham

ocorrido. Neste caso haverá impedimento para a opção pelos próximos três anos-calendario seguintes. O prazo poderá ser aumentado para dez anos caso seja constatado medida fraudulenta que induza ou mantenha a fiscalização a erro de forma a reduzir ou suprimir o recolhimento de imposto pela pessoa jurídica.

No Art. 30. Da LC 123/2006 são tratados os casos em que a exclusão do Simples Nacional se dará por comunicação as microempresas ou empresas de pequeno porte. Entre os principais casos esta:

- a) Quando a pessoa jurídica incorrer em qualquer situação de vedação constante na Lei Complementar.
- b) Quando no decorrer do ano calendário a pessoa jurídica ultrapassar o limite de 3.600.000,00 constante no Inciso II do Art. 3.

Ocorridas uma destas hipóteses que no caso da alternativa “a” teríamos como causas a mudança ou acréscimo das atividades realizadas pela empresa. Como no caso de um empresa comercial em que as atividades constantes no contrato seja acrescida a de representação comercial. Então a exclusão ocorrerá até o ultimo dia útil do mês seguinte ao da ocorrência da causa da vedação, ou no caso da alternativa “b” até o ultimo dia útil do mês seguinte ao que for superado em 20% o limite da receita bruta.

2.3.4.4 Obrigações Acessórias

O Art. 25. Da LC 123/2006 obriga as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional a informar anualmente declaração com informações fiscais e socioeconômicas. Tal informação conta como confissão de dívida e as informações nela constante representam prova para a exigência dos tributos nela constante e que não tenham sido recolhidos.

Ainda estão obrigadas a manter escrituração financeira e bancaria na forma do livro caixa, correndo o risco de exclusão do simples conforme consta no parágrafo VIII do Art. 29. Da LC 123/2006.

2.4 ICMS

A Constituição Federal de 1988, em seu Art.155, dispõe entre outros assuntos, que é de competência dos estados e do distrito federal instituir impostos sobre a circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. E ainda no seu §2º dá as características principais a serem seguidas pelos entes estaduais na regulamentação destes impostos. Dentre elas podemos citar a não-cumulatividade definida no inciso I que permite o aproveitamento de créditos pelas entradas.

A Constituição Federal é responsável por distribuir as competências tributárias para os estados. Mais cabe a estes instituir o tributo. Sendo assim por meio da Lei Ordinária Estadual 10.297/96 o estado de Santa Catarina instituiu o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Mais tarde este foi regulamentado através do Decreto nº 2.870/01 – RICMS-SC/01.

O Regulamento do ICMS –RICMS/01é composto por mais onze anexos como disposto no Art. 79 do regulamento:

- Art. 79. Integram este Regulamento os seguintes anexos:
- I - Anexo 1, que trata dos produtos sujeitos a tratamento específico;
 - II - Anexo 2, que trata dos benefícios fiscais;
 - III - Anexo 3, que trata da substituição tributária;
 - IV - Anexo 4, que dispõe sobre o tratamento diferenciado e simplificado da microempresa e da empresa de pequeno porte – Simples/SC;
 - V - Anexo 5, que trata das obrigações acessórias;
 - VI - Anexo 6, que trata dos regimes e procedimentos especiais;
 - VII - Anexo 7, que trata do sistema de emissão de documentos fiscais e escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de equipamento de processamento de dados e regime especial para impressão e emissão simultânea de documentos fiscais;
 - VIII - Anexo 8, que trata do equipamento de uso fiscal;
 - IX - Anexo 9, que trata do emissor de cupom fiscal;
 - X - Anexo 10, que trata do código fiscais de operações e prestações.
 - XI – Anexo 11, que trata dos documentos fiscais eletrônicos;

O Código Tributário Nacional no Art. 114. define como fato gerador da obrigação principal como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência. No caso do ICMS o fato gerador é dado no Art. 1º do RICMS/01 da seguinte forma:

Art. 1º O imposto tem como fato gerador:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
- VI - o recebimento de mercadorias, destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra unidade da Federação;
- VII - a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente.

Uma vez definidos quais serão os fatos geradores, tem de se ter atenção ao Art. 3.º que refere quais as hipóteses em que se considera ter ocorrido o fato gerador.

2.4.1 Base de Cálculo do ICMS

Para a determinação da base de cálculo do ICMS deve-se observar o disposto no Art. 9º. Do RICMS/01.

- Art. 9º A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias é:
- I - na saída de mercadoria prevista no art. 3º, I, III e IV, o valor da operação;
 - II - na hipótese do art. 3º, II, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;
 - III - no fornecimento de que trata o art. 3º, VIII:
 - a) o valor da operação, na hipótese da alínea "a";
 - b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea "b";
 - IV - na hipótese do art. 3º, IX, a soma das seguintes parcelas:
 - a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;
 - b) o imposto de importação;
 - c) o imposto sobre produtos industrializados;
 - d) o imposto sobre operações de câmbio;
 - e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias (MP 108/02);
 - f) o montante do próprio imposto (Lei nº 12.498/02).
 - V - no caso do art. 3º, XI, o valor da operação acrescido dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;
 - VI - na hipótese do art. 3º, XII, o valor da operação de que decorrer a entrada;

VII - na hipótese do art. 3º, XIV, o valor da operação no Estado de origem ou no Distrito Federal;

VIII - no caso do imposto devido antecipadamente por vendedor ambulante ou por ocasião da entrada no Estado de mercadoria destinada a contribuinte com inscrição temporária, sem inscrição ou sem destinatário certo, o valor da mercadoria acrescido de margem de lucro definida em portaria do Secretário de Estado da Fazenda.

Ainda devem ser consideradas outras variáveis na determinação da base de cálculo. Entre estes podemos citar aqueles constantes no Art. 22. Do RICMS/01; os seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas o debitadas, descontos condicionais concedidos, e o frete caso este seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua ordem e cobrado em separado.

Já no Art. 23. Existem outros fatores que não devem integrar a base de cálculo. Entre eles os acréscimos financeiros cobrados em vendas a prazo, as bonificações em mercadorias. Também não integra a base de cálculo do imposto conforme inciso I do Art. 23 do RICMS e também pelo Art. 155. Da Constituição Federal o imposto sobre produtos industrializados quando o produto remetido a comercialização ou a industrialização constituir fato gerador dos dois impostos.

2.4.2 Alíquotas

Conforme o Art. 155. Da Constituição Federal e facultado ao senado estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e alíquotas máximas nas mesmas operações. Também dependera de resolução do senado estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. Dentro destas condições cabe ao ente estadual estabelecer as alíquotas internas conforme consta no Art. 26. do RICMS/01:

Art. 26. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I - 17% (dezessete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II, III e IV;

II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:

a) operações com energia elétrica;

b) operações com os produtos supérfluos relacionados no Anexo 1, Seção I;

c) prestações de serviço de comunicação;

d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante;

III - 12% (doze por cento) nos seguintes casos:

a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até [...]

l) blocos de concreto, telhas e lajes planas pré-fabricadas, painéis de lajes, pré-moldados, classificados, segundo a Nomenclatura Comum

do Mercosul - NCM, respectivamente, nos códigos 6810.11.00, 6810.19.00, 6810.99.00 (Lei nº 13.742/06);
 m) mercadorias integrantes da cesta básica da construção civil, relacionadas no Anexo 1, Seção XXXII (Lei nº 13.841/06).
 IV - 7% (sete por cento) nas prestações de serviços de comunicação destinadas a empreendimentos enquadrados no Programa de Fomento às Empresas Prestadoras de Serviço de "Telemarketing". (Lei nº 13.437/05).

Também consta no RICMS as alíquotas referentes as operações interestaduais. Existem variações nas alíquotas dependendo do estado de destino dos produtos. Estas alíquotas variam de 4% a 12% estão definidas no Art. 27. Do RICMS/01:

Art. 27. Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços a contribuintes do imposto, as alíquotas são:
 I - 12% (doze por cento), quando o destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo;
 II - 7% (sete por cento), quando o destinatário estiver localizado nos demais Estados e no Distrito Federal;
 III - 4% (quatro por cento) na prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, carga e mala postal (Resolução do Senado nº 95/96).

2.4.3 Créditos

O Art. 28 define a não-comutatividade do ICMS compensando-se o montante relativo a cada operação, com o montante cobrado nas operações anteriores neste estado ou em qualquer outra unidade da federação. Para esclarecer melhor a não-comutatividade utilizamos o Art. 49. do Código Tributário Nacional:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Portanto para que o imposto seja não-cumulativo o Art. 29 do RICMS/01 garante ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado e que tenha resultado de entrada de mercadoria 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.

Entretanto a legislação também prevê os casos onde não será permitido o aproveitamento do crédito do imposto. A primeira regra a ser

observada é que existe um prazo de 5 anos para aproveitamento do crédito após a data de emissão do documento para que estes créditos sejam aproveitados conforme define o Art. 32 do RICMS/01. As principais situações onde é vedado o crédito imposto estão descritas no Art.34 e Art. 35. ambos do RICMS/01:

Art. 34. Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços:

I - resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas;
II - com imposto retido na origem em regime de substituição tributária, ressalvadas as hipóteses previstas no Anexo 3, art. 22.

III - que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

IV - aplicados em atividades sujeitas ao imposto sobre serviços, de competência municipal;

V - aplicados na prestação de serviço de transporte iniciado em outro Estado;

VI – quando o documento fiscal, relativo a operação ou prestação sujeita ao pagamento do imposto por ocasião do fato gerador, vier desacompanhado do respectivo documento de arrecadação.

Parágrafo único. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

Art. 35. Salvo disposição em contrário, é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante for isenta ou não tributada;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente for isenta ou não tributada.

2.4.3.1 Créditos de Ativo Imobilizado

Outra hipóteses onde é possível se aproveitar do crédito de ICMS é nas entradas de Ativo Imobilizado. O Art. 37. do RICMS/01 prevê o aproveitamento do crédito de ICMS mediante o preenchimento da ficha Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP. E além desta também devem ser observadas as regras do Art. 39. onde esclarece que a apropriação do ICMS se dará a razão de 1/48 avos por mês sendo a primeira parcela apropriada no mês em que houver a entrada do bem no estabelecimento. Além desta regra deve-se levar em conta que não será admitido o creditamento, em relação à proporção das saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das saídas e prestações efetuadas no mesmo período. A forma exata do cálculo encontra-se no § 1º do Art. 39:

§ 1º Para aplicação do disposto nos incisos I e II do “caput”, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e

oito avos) da relação entre o valor das saídas e prestações tributadas e o total das saídas e prestações do período, observado o seguinte:

I - as saídas e prestações com destino ao exterior ou com fim específico de exportação, de que tratam o art. 6º, II e seus §§ 1º e 2º, equiparam-se às tributadas;

II - na hipótese de apuração decendial, o fator será de 1/144 (um cento e quarenta e quatro avos).

Ao final de quarenta e 8 (oito) meses, o saldo remanescente do crédito relativo ao bem será cancelado. No caso de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração dos bens do ativo permanente, antes de encerrados os 4 (quatro) anos, não será permitido o creditamento referente ao saldo restante.

2.4.3.2 Créditos de Energia Elétrica

Também é permitida a utilização de créditos de ICMS relativos a energia elétrica. O Art. 82. permite o aproveitamento dos créditos de ICMS quando esta for utilizada para a revenda quando utilizada para industrialização, quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, e a partir de primeiro de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.

Nos casos onde é permitido a apropriação do crédito de ICMS estas devem seguir as regras estipuladas pelo parágrafo único do mesmo Art. 82:

Parágrafo único. Nas hipóteses do inciso II, “b” e “c”, o contribuinte poderá creditar-se:

I - de 80% (oitenta por cento) do valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição, independentemente da comprovação do efetivo emprego da energia elétrica;

II - do percentual, aplicado sobre o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição, definido em laudo técnico emitido:

a) pelo fornecedor de energia elétrica;

b) por engenheiro eletricista registrado junto ao Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura de Santa Catarina – CREA/SC com anotação de responsabilidade técnica específica junto a esse Conselho;

c) por pessoa jurídica que mantenha em seu quadro funcional engenheiro eletricista registrado junto ao Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura de Santa Catarina - CREA/SC com anotação de responsabilidade técnica específica junto a esse Conselho, devendo o laudo ser assinado pelo engenheiro eletricista e pelo responsável pela empresa.

Entretanto a nota fiscal de energia elétrica deve ser escriturada no livro de Registro de Entradas já que é um documento fiscal e deve constar neste livro, para que haja a apropriação do crédito independente da conta haver sido paga ou não.

2.4.3 Apuração do ICMS

A apuração do ICMS acontece de maneira diferente dos tributos federais. Ao contrário destes a apuração do ICMS não é centralizada, e sim por estabelecimento do contribuinte. Ela será realizada através da confrontação entre os débitos e os créditos escriturados dentro de cada mês, para cada estabelecimento do mesmo sujeito passivo conforme Art. 53 do RICMS/01.

O prazo de recolhimento do ICMS é, até o décimo dia após encerrado o período de apuração conforme Art. 60. Em caso de o décimo dia cair em um sábado, domingo ou feriado nacional ou estadual, o vencimento deveser postergado até o próximo dia útil.

2.4.4 Alternativas a Apuração Mensal

A apuração poderá ser feita em substituição da apuração normal de forma conforme consta no Art. 53 do RICMS/01.

Nas operações ou prestações sujeitas a substituição tributária ou quando o imposto for devido no momento da entrada. Nestes casos a apuração será realizada por mercadoria ou serviço dentro do mêsconforme Inciso I do mesmo artigo.

Por mercadoria ou serviço, em cada operação originada no exterior conforme Inciso II do mesmo artigo. E ainda conforme o Inciso III do Art. 53:

- III - por operação ou prestação:
 - a) quanto ao imposto constituído de ofício;
 - b) quanto aos produtos ou serviços sujeitos ao recolhimento por ocasião da saída ou da prestação;
 - c) realizada por contribuinte não inscrito ou desobrigado de manter escrituração fiscal;
 - d) na venda ambulante;
 - e) na venda fora do estabelecimento promovida por contribuinte de outro Estado ou do Distrito Federal ou destinada a contribuinte sem inscrição ou com inscrição temporária;
 - f) realizada por contribuinte enquadrado para esse fim, por período certo, pelo Gerente Regional da Fazenda Estadual que o jurisdiciona, por se encontrar em qualquer das seguintes situações:

Alem destas ainda existem outras formas de apuração que não serão aqui descritas mais que podem ser consultadas nos Art.163. do RICMS/01.

2.4.5 Apuração Consolidada

O Art. 54. em seu “*caput*” prevê a possibilidade de o sujeito passivo optar por apurar o imposto a ser recolhido levando em consideração todos os estabelecimentos do mesmo contribuinte que se localizem dentro do estado. Desde que seja comunicada pelo contribuinte por meio da página oficial da Secretaria de Estado da Fazenda na internet. Após comunicação a apuração entrará em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao da comunicação. Uma vez tendo optado pela apuração consolidada deverá mantê-lo por um período de 12 meses.

A apuração do imposto a recolher na forma consolidada deve ocorrer pela apuração individual das operações de cada estabelecimento do sujeito passivo. O saldo credor ou devedor do imposto apurado em cada estabelecimento deve ser transferido ao estabelecimento centralizador para que neste seja realizada a apuração do saldo total do imposto conforme Art. 55 do RICMS/01.

2.4.6 Substituição Tributária do ICMS

A Substituição Tributária consiste na transferência da responsabilidade tributária de um contribuinte a outro definido em lei. Ao contribuinte que deixa de possuir a responsabilidade de recolhimento do imposto chama-se Substituído Tributário. Ao contribuinte que passa a ter a responsabilidade de recolhimento chamamos Substituto Tributário.

2.4.6.1 Substituição Tributária Operações Antecedentes

Nas operações onde ocorre a substituição tributária referente as etapas subsequentes, também denominadas como diferimento, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ficará com o destinatário da mercadoria. O recolhimento do imposto pelo substituto ocorrerá quando este efetuar nova operação de acordo com o § 1º do Art. 1º do Anexo III do RICMS/01. Ainda através do § 2º do mesmo artigo fica estabelecido que o recolhimento também se dará quando:

- I - quando não promover nova operação tributada ou a promover sob regime de isenção ou não-incidência, salvo quanto às operações que destinem mercadorias diretamente para o exterior do país;
- II - proporcionalmente à parcela não-tributada, no caso de operação subsequente beneficiada por redução da base de cálculo do imposto;
- III - por ocasião da entrada ou recebimento da mercadoria, nas hipóteses expressamente previstas neste Regulamento;
- IV - se ocorrer qualquer evento que impossibilite a ocorrência do fato gerador do imposto.

A base de cálculo do imposto devido por diferimento será, o valor da operação subsequente praticada pelo substituto, ou o valor de entrada no estabelecimento do mesmo, conforme § 3º do Art. 1º. As saídas de mercadorias abrangidas por diferimento estão descritas nos artigos 3º a 8º do Anexo III do RICMS/01.

2.4.6.2 Substituição Tributária Operações Subsequentes

Na modalidade de substituição tributária em operações subsequentes o recolhimento do ICMS é de responsabilidade do fabricante, do atacadista, do distribuidor, ao importador ou do arrematante de mercadoria apreendida até a etapa de venda ao comerciante varejista, para todas as mercadorias constantes no Art. 11. do Anexo III do RICMS/01. Também será responsável pelo recolhimento, todo o estabelecimento de outra unidade da federação, que remeter mercadoria para Santa Catarina de acordo com § 1º deste mesmo artigo.

A base de cálculo do imposto retido por substituição tributária será a soma das seguintes parcelas constantes no Art. 13 do RICMS/01:

- I - o valor da operação realizada pelo contribuinte substituto ou pelo substituído intermediário;
 - II - o montante dos valores de seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes;
 - III - margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes, conforme percentuais definidos no Capítulo IV.
- § 1º A parcela correspondente ao frete não poderá ser inferior ao valor constante da tabela editada pela Associação Nacional das Empresas de Transportes Rodoviários de Carga - NTC, homologada pelo Conselho Interministerial de Preços - CIP.
- § 2º Em substituição ao disposto no "caput", a base de cálculo poderá ser:
- I - o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade federal competente;
 - II - o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador.
 - III - o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar,

em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no art. 15.

As regras a que se refere o Art. 15 do Anexo III do RICMS/01 são uma pesquisa de amostragem de no mínimo os dez municípios de maior participação na receita do estado; a media ponderada dos preços coletados ou outros elementos fornecidos pelas entidades de representação do setor. A base de cálculo também poderá ser determinada mediante a firmação de termo de compromisso entre as empresas interessadas e a Secretaria de Estado da Fazenda conforme descrito no Art. 14 deste mesmo anexo.

É vedado o aproveitamento de credito de ICMS para a compensação de imposto devido por responsabilidade ou relativo a entrada de mercadoria que tenha o imposto retido anteriormente por substituição tributária conforme disposto no Art. 21 do Anexo III do RICMS/01. Será permitida a utilização de crédito de ICMS retido por substituição e referente a operação própria quando se tratar de mercadorias constantes em uma das hipóteses do inciso I do Art. 22 deste mesmo anexo:

- a) emprego como matéria-prima ou material secundário e o adquirente for estabelecimento industrial, desde que o produto resultante seja onerado pelo imposto;
- b) emprego na produção e o adquirente for estabelecimento agropecuário;
- c) exportação ou a saída com fim específico de exportação, referidas no art. 6º, II e seus §§ 1º e 2º, do Regulamento;
- d) integração ao ativo permanente;
- e) REVOGADA.
- f) aplicação na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.
- g) preparação de refeição por bares, restaurantes e similares, desde que sua saída seja onerada pelo imposto.

Caso a mercadoria adquirida nas hipóteses anteriores tenha sido adquirida por contribuinte substituído a base de cálculo do credito será, a alíquota interna aplicada sobre a base de cálculo da substituição tributária constante no documento fiscal conforme § 1º do Art. 22 do Anexo III do RICMS/01.

Como o ICMS é um imposto devido ao estado a onde é remetida a mercadoria o mesmo acontece com o imposto que incide sobre a substituição tributária. Em caso de remessa a outros estados, este será devido ao estado do destinatário, e deverá ser recolhido em guia própria do mesmo. Sendo assim o Art. 24 do Anexo III do RICMS/01 permite que, o contribuinte que houver feito

nova retenção em outro estado de ICMS, de mercadoria adquirida, e anteriormente retida pelo estado de Santa Catarina poderá solicitar o ressarcimento deste valor. O valor do ressarcimento, será o valor retido quando da entrada do produto no estabelecimento. Quando este valor não puder ser determinado o valor do ressarcimento de acordo com o § 4º do mesmo Art. 24 será o valor retido na última aquisição daquele produto pelo estabelecimento em valor proporcional a saída. Como alternativa ao ressarcimento, o Art. 25 permite a utilização do ICMS retido em operações para outros estados, como crédito de imposto a ser utilizado em operações próprias ou eventualmente devido por responsabilidade tributária.

É importante lembrar que, para o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em outros estados da federação, o contribuinte que estiver obrigado ao recolhimento deverá cadastrar Inscrição Estadual no estado onde este for devido. Da mesma forma o Art. 27 do Anexo III do RICMS/01 estabelece que contribuintes de outros estados, ao recolherem o ICMS retido e devido ao estado de Santa Catarina deverão fazer inscrição através de Ficha de Inscrição Cadastral – FAC.

2.5 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O Imposto sobre Produtos Industrializados IPI é previsto inicialmente no Art. 153 da Constituição Federal no seu Inciso IV. Atualmente a lei que regulamenta este tributo é o Decreto 7.212 de 2010 ou RIPI/2010.

A incidência do IPI abrange produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, com alíquota, ainda que zero, constantes na TIPI, excluindo-se aqueles não tributados. A TIPI Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados é uma tabela que lista todos os produtos resultado de industrialização por código da NCM – Nomenclatura Comum do MERCOSUL. O Art. 4º do Decreto 7.212/ 2010 trás a definição legal de industrialização, pelo qual é citado:

Art. 4º—Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I-a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

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

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

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

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

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

É importante observar o Art. 5º deste Decreto 7.212/2010, já que nele estão descritas algumas situações que poderiam ser confundidas com industrialização, mas que são distinguidas desde através deste artigo. Entre as principais hipóteses temos o preparo de produtos alimentares não acondicionados em embalagens, o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, em bares, restaurantes ou estabelecimentos similares. A confecção de produto de artesanato; vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário; a manipulação em farmácia, para venda direta a consumido, entre outros diversos exemplos constantes neste artigo.

2.5.1 Base de Cálculo do IPI

O valor que servira de base de cálculo do IPI é o que esta no Art. 190 do Decre7.212/2010.

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis(Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea "b");e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial(Lei nº 4.502, de 1964, art. 18);ou

II -dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial

Ainda a este valor, nos casos em que a industrialização se realizar por encomenda, deverá ser acrescido pelo industrializador, o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem, fornecidos pelo encomendante conforme Art. 191 do Decreto 7.212/2010. Exceto nos casos em que estas mesmas mercadorias sejam utilizadas para, comercio, emprego como matéria prima ou material intermediário em nova industrialização ou para emprego no acondicionamento de produtos tributados.

No caso de produtos importados o valor tributável será o preço corrente do mercado atacadista, o valor da base de cálculo do imposto de desembaraço aduaneiro, se demonstrado que o valor dos produtos é igual ou maior ao pago pelo arrendatário caso os importasse diretamente, conforme Art. 193 do Decreto 7.212/2010. E finalmente conforme o Art. 194 do mesmo decreto o imposto incidente sobre produtos usado que sofrerem industrialização incidirá sobre a diferença entre o preço de compra e o preço de venda.

O Art. 195 do Decreto 7.212/2010 estabelece o preço tributável mínimo:

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência;

II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo;

III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor;e

IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem.

Não havendo preço corrente no mercado atacadista será usado como base de cálculo; o valor que serviu de base para o imposto de importação acrescido deste tributo e demais componentes do custo do produto. Para os produtos nacionais será a soma dos custos de fabricação, financeiros, de venda, de administração, publicidade e do lucro normal e demais componentes do preço

de operação conforme disposto no parágrafo único do Art. 195 do Decreto 7.212/2010.

2.5.2 Apuração do IPI

O IPI é um imposto com característica de não comutatividade, esta é praticada através do sistema de crédito de imposto ao qual trata o Art. 225 do Decreto 7.212 de 2010. Estes são relativos a entradas de produtos no estabelecimento, e devem ser abatidos do valor devido pelos que dele sair. O direito a crédito estende-se também aos produtos que saírem do estabelecimento e para ele forem devolvidos. São diversas as hipóteses de crédito de IPI. As principais fazem parte do Art. 226:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

Ainda poderão aproveitar-se dos créditos o estabelecimento industrial que adquirir matéria-prima, material intermediário e de embalagem, de

estabelecimento que não seja contribuinte no montante de 50% (cinquenta por cento) do valor constane na nota fiscal conforme Art. 226 do Decreto 7212 de 2010.

2.6 PIS/PASEP E COFINS

O PIS/PASEP, Programa de Integração Social (PIS)e Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foram instituídos inicialmente pela Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970 com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas conforme Art. 1º da mesma lei complementar. Atualmente as leis que o regem são, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, para o regime cumulativo e a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para o regime não-cumulativo. A opção pelo regime cumulativo ou não-cumulativo esta diretamente vinculada a opção pelo regime de tributação do Imposto de Renda

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi originalmente instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, para financiar a seguridade social, que abrange previdência social, saúde e assistência social. Atualmente as leis que a regulam são a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, para o regime cumulativo e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o regime não cumulativo.

2.6.1 Modalidade Cumulativa

O PIS e COFINS recolhidos pela modalidade cumulativa, são aqueles em que não é permitido a utilização de créditos tributários a serem creditados do imposto devido. Desta forma o imposto incide sobre si mesmo a cada operação. Esta forma de apuração é explicado por Viana (2007, p.03), “ o tributo é exigido na sua inteireza toda vez que ocorre a hipótese de incidência descrita na norma tributária, sem a possibilidade de se amortizar nessa operação o valor do tributo incidido na operação antecedente”.

Segundo o Art. 8º da Lei nº 10.637, permanecem sujeitas a modalidade cumulativa as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido,

arbitrado, pelo simples nacional, as imunes de impostos e os orgaos publicos, autarquias e fundações publicas.

A Lei nº 9.718/2002 estabelece como base de cálculo para a apuração do imposto, referente as pessoas juridicas de direito privado, o seu faturamento. Ainda temos no Art. 3º, o faturamento definido como a receita bruta da pessoa juridica. Este conceito pode ser exemplificado por Young(2009, p. 213), “[...] corresponde a receita bruta da pessoa juridica, entendida esta como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa juridica, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contabil adotada para as receitas.”

Para a determinação da base de cálculo devem ser levado em conta o paragrafo 2º do Art. 3º da Lei 9.718/2002:

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - 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;

II - 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; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III – REVOGADO

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Sobre a base de cálculo obtida através da receita bruta, e feitas as devidas exclusões, aplica-se as alíquotas de 0,65% para o PIS, conforme o Inciso IV do Art. 4º da Lei nº 9.718/1998. E de 3% para o COFINS, conforme Art. 8º da mesma lei.

2.6.2 Modalidade Não- Cumulativa

A modalidade não-cumulativa de apuração para o PIS e COFINS, é para MACHADO (2005, p.2) a tributação “[...] mediante redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que

foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento nas etapas anteriores”. Isto significa que da base de cálculo devida pela pessoa jurídica, poderá ser reduzida o valor das entradas dos produtos ou insumos que a originaram. Esta forma de apuração foi criada pela Lei nº 10.637/2002 para o PIS e pela Lei nº 10.833/2003 para a COFINS.

Podem optar pela modalidade não-cumulativa, as pessoas jurídicas que, apurem o IRPJ através do lucro real, e que não correspondam a nenhuma das hipóteses do Art. 8º da Lei 10.637/2002. Para a determinação da base de cálculo do imposto, o faturamento mensal, que é a receita bruta da venda de bens e serviços em operações de conta própria ou alheia e todas as demais receitas da pessoa jurídica, conforme Art. 1º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Ainda para a determinação da base de cálculo deve ser considerado o parágrafo 3º do Art 1º das mesmas leis:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

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

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
b) 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.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

As alíquotas que incidem sobre a base de cálculo na modalidade não-cumulativa, são diferentes das que incidem na modalidade cumulativa. São elas 1,65% para o PIS/PASEP, conforme Art. 2º da Lei 10.637/2002 e 7,6% para a COFINS, conforme Art. 2º da Lei 10.833/2003.

Para a determinação dos créditos utilizados para abatimento sobre o imposto devido, deve ser observado o Art. 3º de ambas as leis onde as hipóteses de creditamentos são citadas:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

c) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

Sobre os valores dos créditos utilizados, será utilizadas as mesmas alíquotas que incide sobre a base de cálculo do imposto devido, que corresponde à 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

2.7 REFRI – Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias –REFRI

O Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias – REFRI é um dos regimes especiais previsto na legislação do PIS e COFINS. Através do Art. 58 – J da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 foi criada a previsão para o surgimento deste regime, que foi regulamentado através da Lei nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008. Já em seu artigo primeiro, a lei 6.707 estabelece que, o regime especial se aplica ao recolhimento dos tributos PIS, COFINS E IPI, referentes aos produtos classificados nos códigos; 21.06.90.10, 22.01, 22.02, 22.02.90.00 e 22.03 da TIPI. As classificações da TIPI abrangidas pela lei incluem água, refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

Neste regime especial a contribuição para PIS/PASEP, COFINS e o IPI são determinados pela utilização de bases de cálculo apuradas com base no preço médio de venda. Para a determinação da base de cálculo utiliza-se o preço de referência por litro, e que é calculado a partir dos preços médios de venda. O preço médio por litro é obtido através de uma das seguintes opções, conforme § 1º do Art. 24 da Lei nº 6.707/2008:

- I - no varejo, obtido em pesquisa de preços realizada por instituição de notória especialização;
- II - no varejo, divulgado pelas administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, para efeito de cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; ou
- III - praticado pelo importador ou pela pessoa jurídica industrial ou, quando a industrialização se der por encomenda, pelo encomendante.

O preço de referência compõe, uma tabela que agrupa as marcas comerciais por faixas de preço. Este agrupamento leva em consideração; o tipo do produto, a faixa de preço e o tipo de embalagem.

Os valores devidos pela pessoa jurídica, para cada litro de produção, são aqueles constantes no Anexo III da Lei nº 6.707/2008, e são obtidos

multiplicando-se o valor base, pelas alíquotas de 2,5%, para o PIS/PASEP e de 11,9% para a COFINS. E para o IPI são as alíquotas do Anexo II da mesma Lei nº 6.707/2008.

A opção pelo regime especial pode ser realizada a qualquer tempo, e tem efeitos a partir do mês subsequente ao da data de opção conforme Art. 28 da lei nº 6.707/2008.

3 METODOLOGIA

Para a elaboração de um trabalho científico é necessário que se utilize um determinado método para que os resultados sejam confiáveis e as conclusões possam ter alguma utilidade.

Para Barros e Lehfeld (2000, p. 2), “ a metodologia corresponde a um conjunto de procedimentos a serem utilizados na obtenção do conhecimento. É a aplicação do método, através de processos e técnicas, que garante a legitimidade do saber obtido”. Neste sentido a metodologia nos introduz uma forma correta de se obter os resultados aos problemas a serem investigados.

A pesquisa é realizada inicialmente através do levantamento bibliográfico dos principais assuntos pertinentes ao tema estudado. A importância disso pode ser vista na afirmação de Gil (1991, p. 48) em que este afirma que “a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos”. O que se pode concluir pela afirmação do autor é que o conhecimento obtido através da literatura e dos documentos existentes, permite criar uma base teórica para a solução do problema.

A pesquisa também seguirá o método de pesquisa descritiva, e para Cervo e Bervian (1996, p.49), “[...] a pesquisa descritiva procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-lo”. Utilizando essa definição o trabalho buscará utilizar as informações coletadas através do estudo de caso, para a criação de um comparativo entre diversas informações tributárias, e criar uma relação entre ela para que se atinja os objetivos do trabalho.

O estudo de caso será realizado em uma empresa localizada no estado de Santa Catarina, e objetiva obter informações referentes a estrutura organizacional, de custos e tributária da empresa, de maneira a permitir um comparativo entre a tributação atual e a proposta no trabalho.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa em que foi realizado o estudo de caso é uma cervejaria localizada no estado de Santa Catarina. Atua na produção de chopp e cerveja de diversos tipos. Esta no mercado desde o ano de 2005, e faz parte do ultimogruppo de cervejarias nacionais que iniciaram suas atividades apartir do ano 2000. Possui uma produção que já supera os 75 mil litros ao mês, e vem tendo crescimento da sua participação no mercado regional.

O seu mercado consumidor encontra-se cerca de 73% no estado de Santa Catarina, e 22% no estado do Rio Grande do Sul. O restante encontra-se pulverizado entre os estados do Parana, São Paulo, Rio de Janeiro e Distrito Federal. A venda ocorre de duas maneiras, atraves de distribuidores que correspondem por mais de 70% das vendas, e o restante cerca de 30%, é vendido diretamente a supermercados.

4.2 PROJETO DE LEI DO SENADO 136/2012

A proposta deste trabalho tem como base a o Projeto de Lei do Senado nº 136, de 2012, de autoria do Senador Casildo Maldaner que tem como objetivo alterar a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. A alteração proposta consiste na inclusão das microempresas e empresas de pequeno porte produtoras de cerveja e de vinho no Simples Nacional.

Na pratica o projeto ira alterar a redação original do Art. 17 da LC 123/2006, que contem os casos é vedado o ingresso ao Simples Nacional. E incluir uma exceção quanto a produção de cervejas e vinhos. O projeto tramita no senado desde Maio de 2012, e até a data de termino deste trabalho não havia previsão quanto a data de sua votação.

4.3 APURAÇÃO DO IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

A empresa estudada, é optante pelo Lucro Presumido e apura o IRPJ e a Contribuição Social a partir da presunção do lucro com percentual definido através do Regulamento do Imposto de Renda.

4.2.2 Apuração no Lucro Presumido

No Lucro Presumido a apuração do IRPJ e Contribuição Social se dá através da presunção do lucro da empresa utilizando-se percentuais definidos em lei. O percentual a ser utilizado está no Art. 223 do Regulamento do Imposto de Renda, e para a atividade industrial é de 8%. Diferente da apuração através do Lucro Real, no lucro presumido as únicas deduções permitidas são as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados do contratante. No caso da empresa estudada temos o ICMS devido por Substituição Tributária que por não ser devido pela empresa e sim pelo distribuidor é cobrado deste e acrescido ao total da nota.

Tabela Base de Cálculo do IRPJ e Contribuição Social1 -

	Cerveja	Chope
Faturamento	R\$ 314.457,83	R\$ 369.046,15
ICMS ST	R\$ 14.457,83	R\$ 69.046,15
Receita Bruta	R\$ 300.000,00	R\$ 300.000,00
Base de Cálculo IRPJ	R\$ 24.000,00	R\$ 24.000,00
Base de Cálculo CSLL	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após ser encontrada a base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social, aplica-se os mesmos percentuais utilizados no Lucro Real para o cálculo do imposto devido. O mesmo vale para o adicional do IRPJ que não difere nos dois regimes tributários e também incide apenas sobre o valor que exceder os R\$ 20.000,00 ao mês.

Tabela 2 - Apuração IRPJ e Contribuição Social no Lucro Presumido

Base de Calculo IRPJ	R\$	24.000,00
Base de Calculo CSLL	R\$	36.000,00
	Aliquota	
IRPJ	15%	R\$ 3.600,00
Base de Calculo	R\$	24.000,00
	R\$	20.000,00
Base do Adicional	R\$	4.000,00
Adicional IRPJ	10%	R\$ 400,00
Contribuição Social	9%	R\$ 3.240,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.2.3 Apuração no Simples Nacional.

No Simples Nacional a apuração do IRPJ e da Contribuição Social se dá pela aplicação dos percentuais da Tabela I, da Seção I, do Anexo II da Lei do Simples Nacional. O Anexo II refere-se às indústrias, e a Tabela I da Seção II, refere-se às industrializações próprias não sujeitas à Substituição Tributária. Para se determinar qual alíquota da tabela deve ser aplicada utiliza-se o valor referente à receita bruta acumulada dos últimos doze meses anteriores ao do período de apuração. No caso de um faturamento médio próximo aos R\$ 300.000,00 ao mês, a receita bruta acumulada seria de aproximadamente R\$ 3.600.000,00 nos últimos doze meses. Esta receita bruta acumulada, enquadraria a empresa na última faixa de faturamento da tabela do Simples Nacional, onde as alíquotas para o IRPJ e para a Contribuição Social são de 0,54% para ambos os impostos. No caso do Simples a base de cálculo do imposto é a própria receita bruta da empresa, e tendo como deduções da base de cálculo apenas os cancelamentos e as devoluções e no caso da empresa a ser estudada o ICMS cobrado por Substituição Tributária. Desta forma temos a apuração do IRPJ e Contribuição Social da seguinte maneira:

Tabela 3 - Apuração do IRPJ e Contribuição Social no Simples Nacional

Produto	Cerveja	Chope
Faturamento	R\$ 314.457,83	R\$ 369.046,15
ICMS ST	R\$ 14.457,83	R\$ 69.046,15
Receita Bruta	R\$ 300.000,00	R\$ 300.000,00
Imposto	Aliquota	Valor
IRPJ	0,54%	R\$ 1.620,00
Contribuição Social	0,54%	R\$ 1.620,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.3 APURAÇÃO DO PIS/PASEP E COFINS

Empresa em que foi realizado o estudo de caso realiza a apuração do PIS e COFINS através de um regime especial chamado REFRIS – Regime Especial de Bebidas Frias, onde o imposto é devido sobre o volume produzido.

4.3.1 Apuração cumulativa

A apuração do PIS e COFINS pela modalidade não cumulativa que incide sobre a produção de cerveja, ocorre de acordo com os Art. 58-A a 58-I da Lei nº 10.833, de 2003. De acordo com o Art. 58-I, o PIS e COFINS incidirão sobre a receita bruta da venda desses produtos. As alíquotas a serem utilizadas são de 3,5% para o PIS, e 16,65% para o COFINS. Na modalidade cumulativa não existe possibilidade de de apropriar-se de créditos sobre as entradas de insumos, ou qualquer tipo de crédito. Portanto aplica-se diretamente os percentuais correspondentes sobre a base de cálculo., da seguinte maneira:

Tabela 4 - Apuração do PIS e COFINS cumulativo

	Cerveja	Chope
Receita Bruta	R\$ 300.000,00	R\$ 300.000,00
Imposto	Valor do Imposto	Imposto Devido
PIS Aliquota	3,50%	3,50%
PIS Devido	R\$ 10.500,00	R\$ 10.500,00
COFINS	16,65%	16,65%
COFINS Devido	R\$ 49.950,00	R\$ 49.950,00
Total	R\$ 60.450,00	R\$ 60.450,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.3.2 Apuração pelo REFRI

A apuração através do REFRI (Regime Especial de Bebidas Frias), do PIS e COFINS se dá através do volume de produção. Nesta modalidade o valor pago de cada um dos tributos é fixado em lei. Cada marca comercial é listada em uma tabela em que consta o seu nome e o grupo onde estará enquadrada. No caso da marca estudada, ela pertence ao Grupo 12, da Tabela XII, devendo pagar por litro de produção R\$ 0,0387 para o PIS, e R\$ 0,1844 para o Cofins. A Tabela XII é onde estão enquadradas as cervejas de malte ou sem álcool, vendidas em embalagens de vidro descartável e outras que não venham a ser especificadas. Como o produto pesquisado é o chopp, e este é comercializado em barris lacrados é nesta tabela em que o produto foi classificado. A produção utilizada para a apuração do imposto devido é de 76.842 litros. A empresa estudada é optante pelo Lucro Presumido e por esse motivo não é possível que se credite de PIS e COFINS nas entradas de mercadorias para a industrialização. Dessa maneira a apuração do imposto fica do seguinte modo:

Tabela 5 - Apuração do PIS e COFINS pelo REFRI

Cerveja		Grupo 25	
Produção (Litros)	36.145		
Imposto	Valor do Imposto p/ (L)	Imposto Devido	
PIS	R\$ 0,0728	R\$	2.631,33
COFINS	R\$ 0,3463	R\$	12.516,87
Total	R\$	15.148,19	
Chope		Grupo 7	
Produção (Litros)	76.923		
Imposto	Valor do Imposto p/ (L)	Imposto Devido	
PIS	R\$ 0,0297	R\$	2.284,62
COFINS	R\$ 0,1414	R\$	10.876,92
Total	R\$	13.161,54	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em relação a receita bruta apurada, o valor do PIS e Cofins é equivalente a 0,99% para o PIS e 4,73% para o Cofins.

4.3.3 Apuração pelo Simples Nacional

A apuração do PIS e COFINS através do Simples Nacional acontece pela incidência das alíquotas correspondentes dentro da tabela do Anexo V, sobre a receita bruta do mês em questão. As alíquotas correspondentes ao última faixa de faturamento do Simples Nacional para o PIS e COFINS são, 0,38% e 1,60% respectivamente. As alíquotas citadas incidem sobre a receita bruta para a obtenção do valor do imposto.

Existe no caso da tributação pelo PIS e COFINS sobre a produção de cerveja uma discussão a cerca da tributação monofasica, onde equipara-se a esta ao sistema de substituição tributaria em que cabe ao estabelecimento industrial efetuar o recolhimento do imposto devido nas etapas subsequentes. No entanto estabelece a legislação no Art. 58-B, da Lei nº 10.833 o seguinte:

Art. 58-B. Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas decorrentes da venda dos produtos de que trata o art. 58-A desta Lei auferidas por comerciantes atacadistas e varejistas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008) (Vide Medida Provisória nº 436, de 26/06/2008)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica: (Redação dada pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008)

I - à venda a consumidor final pelo importador ou pela pessoa jurídica industrial de produtos por ela fabricados; (Incluído pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008)

II - às pessoas jurídicas optantes pelo regime de que trata a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006. (Incluído pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008)

O trecho da lei anterior, estabelece que existe a redução, para 0% do percentual incidente sobre as receitas decorrente das vendas dos produtos de que trata o Art. 58-A. Os produtos de que trata o Art. 58-A da Lei 10.833/2003 são os classificados na TIPI com os códigos: 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da TIPI. Incluem-se entre estas classificações fiscais, as cervejas de malte com o código 22.03.

A substituição tributária trata do dever de um contribuinte de recolher o imposto incidente sobre um fato gerador futuro. Isto difere da situação de tributação monofásica que ocorre com o PIS e COFINS, sobre os produtores de cerveja, já que o fato gerador é a própria industrialização efetuada pela pessoa jurídica. Visto isso, faz-se necessário observar a posição de Bergamini sobre esse tema:

Em decorrência, a apuração do PIS/COFINS na forma prescrita nas Leis supramencionadas em verdade não são monofásicas, porque não há uma única incidência na origem da cadeia de circulação interna das mercadorias (isto é, nas vendas do fabricante e do Importador). O que há (e isto é certo) é uma cadeia plurifásica de incidência tributária, na qual a legislação determinou alíquota de determinados contribuintes é majorada e as alíquotas aplicáveis a outros contribuintes é 0%.

Através desta observação concluímos que apesar de o recolhimento do PIS e COFINS, ser muitas vezes considerado monofásico, pela opinião do autor não o seria. Nesta situação a apuração do PIS e COFINS pelas microcervejarias na forma do Simples Nacional não traria consequência para as etapas subsequentes de tributação do imposto. Desta forma, procederia o recolhimento do imposto sem a necessidade de retenção pelo industrializador. A apuração do PIS e COFINS então ficaria da seguinte maneira através do Simples Nacional:

Tabela 6 - Apuração do PIS e COFINS pelo Simples Nacional

Produto	Cerveja	Chope
Faturamento	R\$ 314.457,83	R\$ 369.046,15
ICMS ST	R\$ 14.457,83	R\$ 69.046,15
Receita Bruta	R\$ 300.000,00	R\$ 300.000,00
Imposto	Aliquota	Imposto Devido
PIS	0,38%	R\$ 1.140,00
COFINS	1,60%	R\$ 4.800,00
Total	R\$	5.940,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

No caso em que as microcervejarias passem a integrar o Simples Nacional, o valor referente ao PIS e ao COFINS, seriam bem inferiores, aqueles praticados atualmente.

4.4 APURAÇÃO DO ICMS

A empresa estudada apura o ICMS normalmente já que este não é influenciado por nenhum regime tributário, com exceção do Simples Nacional. O produto comercializado que é o chopp, esta sujeito a substituição tributária e por esta razão deve a empresa recolher antecipadamente, o ICMS referente as etapas subsequentes. No caso das cervejas o cálculo da substituição tributaria não é feito através do cálculo da MVA e sim através da pauta tributaria, estabelecida por ato da administração tributaria por meio do DIAT. Atraves de pesquisa realizada nos maiores centros consumidores o fisco determina o PMPF - Preço Medio Ponderado ao Consumidor Final, por litro do produto, ou por unidade comercializada, e sobre este valor deve ser realizado o cálculo da substituição tributária. O PMPF indica a media do valor com que cada produto e comercializado ao consumidor final, pelos distribuidores ou varejistas. Sobre o valor estabelecido na pauta aplica-se a alíquota do ICMS, que para as cervejas é de 25%. O valor estabelecido por meio do Anexo I do Ato DIAT é alterado anualmente, e deixa de ter efeitos no momento da publicação do proximo decreto. É estabelecido um valor de PMPF, para cada produto comercializado, de todas as marcas comercializadas no estado.

O valor da PMPF do produto em questão foi estabelecido por meio do Ato DIAT nº 06/2013, como sendo de R\$ 11,38, por litro do produto para o chope e de 6,98 por garrafa para a cerveja pilsen. Para o cálculo do valor de ICMS devido por Substituição Tributária, deve-se efetuar o seguinte procedimento: multiplica-se o número de unidades produzidas pelo valor da pauta, e aplica-se a alíquota interna, e subtrai-se deste valor, o valor correspondente ao ICMS devido pela operação própria. No entanto deve-se observar um benefício aprovado pelo governo do estado de Santa Catarina, através da Lei Estadual nº 14.961/2009. O benefício trazido pela lei, consiste de um crédito presumido correspondente a 13%, abrangendo as operações próprias e também o valor referente a substituição tributária. O benefício fica limitado a saída de 200.000 (duzentos mil) litros por mês, e exige-se que a microcervejaria que se utiliza deste não esteja em débito com a fazenda estadual, e que sua produção anual não supere os 3.000.000 (três milhões) de litros por ano, incluindo-se as empresas coligadas e/ou controladora. Feitas estas observações, procede-se o cálculo que ocorre da seguinte maneira:

Tabela 7 - Apuração do ICMS sobre o Chope

ICMS Proprio			
PRODUÇÃO	VALOR (Litro)	BASE DE CALCULO	
76.923	R\$ 3,90	R\$ 300.000,00	
		BASE DE CALCULO	ALIQUOTA
Debito ICMS Proprio	R\$ 300.000,00	25%	R\$ 75.000,00
Credito Presumido	R\$ 300.000,00	13%	-R\$ 39.000,00
Imposto Devido Proprio			R\$ 36.000,00
ICMS Substituição Tributaria			
PRODUÇÃO	PMPF	BASE DE CALCULO	
76.923	R\$ 11,38	R\$ 875.384,62	
		BASE DE CALCULO	ALIQUOTA
Debito ICMS Proprio	R\$ 875.384,62	25%	R\$ 218.846,15
Credito Presumido	R\$ 875.384,62	13%	-R\$ 113.800,00
ICMS Proprio			-R\$ 36.000,00
Imposto Devido ST			R\$ 69.046,15
		ICMS TOTAL	R\$ 105.046,15

Fonte: Proprio autor.

Tabela 8 - Apuração do ICMS sobre o Cerveja

ICMS Proprio			
PRODUÇÃO	VALOR (Litro)	BASE DE CALCULO	
36.145	R\$ 8,30	R\$ 300.000,00	
	BASE DE CALCULO	ALIQUOTA	IMPOSTO
Debito ICMS Proprio	R\$ 300.000,00	25%	R\$ 75.000,00
Credito Presumido	R\$ 300.000,00	13%	-R\$ 39.000,00
Imposto Devido Proprio			R\$ 36.000,00
ICMS Substituição Tributaria			
PRODUÇÃO	PMPF	BASE DE CALCULO	
36.145	R\$ 11,63	R\$ 420.481,93	
	BASE DE CALCULO	ALIQUOTA	IMPOSTO
Debito ICMS Proprio	R\$ 420.481,93	25%	R\$ 105.120,48
Credito Presumido	R\$ 420.481,93	13%	-R\$ 54.662,65
ICMS Proprio			-R\$ 36.000,00
Imposto Devido ST			R\$ 14.457,83
	ICMS TOTAL		R\$ 50.457,83

Fonte: Elaborado pelo autor.

Desta maneira temos o valor referente a R\$ 36.000,00, a ser recolhido como ICMS proprio, e de R\$ 69.046,15 de ICMS Substituição Tributaria para o chope. Para a cerveja os valores são de R\$ 36.000,00 de ICMS proprio e de R\$ 14.457,83 a ser recolhido como ICMS Substituição Tributaria. O valor referente a Substituição Tributaria deve ser somado ao valor dos produtos ou serviços para obter-se o total da nota.

4.4.1 Apuração do ICMS pelo Simples Nacional

A apuração do ICMS através do Simples Nacional acontece de maneira um pouco diferente da apuração normal. Em primeiro lugar verifica-se a alíquota do ICMS correspondente a ultima faixa de faturamento é de 3,95%.

Esta alíquota deve ser aplicada sobre a receita bruta de modo a obter-se o ICMS relativo as operações proprias. Em segundo lugar utiliza-se, sistematica semelhante ao da apuração normal. Para empresas optantes do Simples Nacional o cálculo realiza-se da seguinte forma: multiplica-se o numero de unidades produzidas, pelo valor da pauta fiscal (PMPF), e sobreeste

Tabela 10 - Apuração do ICMS sobre a Cerveja pelo Simples Nacional

ICMS Proprio			
PRODUÇÃO	VALOR (Litro)	BASE DE CALCULO	
36.145	R\$ 8,30	R\$ 300.000,00	
	BASE DE CALCULO	ALIQUOTA	IMPOSTO
Debito ICMS Proprio	R\$ 300.000,00	3,95%	R\$ 11.850,00
Credito Presumido	R\$ 300.000,00	0%	R\$ -
Imposto Devido Proprio			R\$ 11.850,00
ICMS Substituição Tributaria			
PRODUÇÃO	PMPF	BASE DE CALCULO	
36.145	R\$ 11,63	R\$ 420.481,93	
	BASE DE CALCULO	ALIQUOTA	IMPOSTO
Debito ICMS Proprio	R\$ 420.481,93	25%	R\$ 105.120,48
Credito Presumido		13%	R\$ -
ICMS Proprio	R\$ 300.000,00	25%	R\$ 75.000,00
Imposto Devido ST			R\$ 30.120,48
ICMS TOTAL			R\$ 41.970,48

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.5 APURAÇÃO DO IPI

A apuração do IPI pela empresa estudada ocorre também pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias –REFRI, na mesma sistemática utilizada para a apuração do PIS e da COFINS. Para o cálculo do imposto a ser recolhido esta estabelecido nos anexos do decreto 6.707 de 2008, as tabelas com os valores a serem pagos pela produção de cada litro de produto classificados por grupos. Os valores devidos no caso da empresa estudada para cada litro produzido são de R\$ 0,1783 para o chope, e de R\$ 0,4366 para a cerveja pilsen.

Tabela 11 - Apuração do IPI pelo REFRI

Cerveja		Grupo 25
Produção (Litros)	36.145	
Imposto	Valor do Imposto p/ (L)	Imposto Devido
IPI	R\$ 0,4366	R\$ 15.780,72
Chope		Grupo 7
Produção (Litros)	76.923	
Imposto	Valor do Imposto p/ (L)	Imposto Devido
IPI	R\$ 0,1783	R\$ 13.715,38

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.5.1 Apuração do IPI pelo Simples Nacional

A apuração do IPI através do Simples Nacional também tem como base a receita bruta da empresa. Devem ser consultados as alíquotas contantes no Anexo II da lei do Simples Nacional. A alíquota de IPI da última faixa de faturamento para a indústria é de 0,50%

Tabela 12 - Apuração do IPI pelo Simples Nacional

Produto	Cerveja	Chope
Faturamento	R\$ 314.457,83	R\$ 369.046,15
ICMS ST	R\$ 14.457,83	R\$ 69.046,15
Receita Bruta	R\$ 300.000,00	R\$ 300.000,00
Imposto	Aliquota	Imposto Devido
IPI	0,50%	R\$ 1.500,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.6 APURAÇÃO DO INSS

Toda empresa deve recolher o INSS referente a folha de pagamento. Esse INSS corresponde a uma parte que é descontado do funcionário e varia em percentual de 8% a 11%. Outra parte do INSS recolhido, corresponde ao INSS Patronal, que é de 20% sobre a folha de pagamento, e

não pode ser descontado do funcionario. Além da incidência sobre a folha de pagamento, também incide sobre férias, 1/3 de férias e 13º Salário. Abaixo demonstramos a estrutura da folha de pagamento da empresa estudada. Os valores são proporcionais e os percentuais referentes a: 13º Salário, Férias e 1/3 de Férias, correspondem as respectivas provisões.

Tabela 13 - Folha de Pagamento Proporcional

Salario	60,79%
INSS Funcionarios	5,29%
13º Salario	5,51%
Férias	5,51%
1/3 Férias	1,84%
FGTS	5,29%
INSS Empresa	15,79%
Total	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Esta é a estrutura da folha de pagamento nos principais setores da empresa: produção, envazamento, expedição, vendas e administração. Os valores de folha de pagamento e relação ao custo do produto são de: R\$ 0,21 para a produção, para a cerveja e chope, de R\$ 0,42 no envazamento para a cerveja, e de R\$ 0,60 para os outros setores da empresa em ambos. Dessa maneira a apuração das Contribuições Previdenciárias na empresa estudada ficaria como demonstrado na tabela abaixo:

Tabela 14 - Apuração do INSS da empresa

	Chope		Cerveja	
	INSS Func.	INSS Empres.	INSS Func.	INSS Empres.
Produção	R\$ 857,20	R\$ 2.559,70	R\$ 402,78	R\$ 1.202,75
Envazamento	R\$ -	R\$ -	R\$ 806,90	R\$ 2.409,49
Demais Setores	R\$ 2.439,85	R\$ 7.285,67	R\$ 1.146,44	R\$ 3.423,39
Total	R\$ 3.297,05	R\$ 9.845,36	R\$ 2.356,12	R\$ 7.035,63

Fonte: Elaborado pelo autor.

Lembrando que apenas o INSS que corresponde a parte da empresa é considerado uma despesa para esta. A parte do funcionario é descontada da folha de pagamento e não trás nenhum desembolso para a empresa.

4.6.1 Apuração do INSS no Simples Nacional

A apuração do INSS para empresas optantes pelo Simples Nacional acontece de maneira diferente da apuração normal. A parte do INSS que é descontada dos funcionários não sofre alteração alguma. Já o INSS Patronal sofre alterações na forma de cálculo, já que este passa a ser apurado a partir do faturamento da empresa. Sobre a receita bruta da empresa aplica-se a alíquota correspondente ao CPP – Contribuição Previdenciária Patronal que consta no Anexo II da Lei Complementar 123/2006. O percentual correspondente a faixa de faturamento em que a empresa esta inclusa é de 4,60%. A apuração do INSS da empresa calculado através do Simples Nacional, acontece conforme a tabela abaixo:

Tabela 15 - Apuração da Contribuição Patronal Previdenciária no Simples Nacional

Faturamento	Aliquota	Valor CPP			
R\$ 300.000,00	5%	R\$ 13.800,00			
		Chope		Cerveja	
		INSS Func.	INSS Empres.	INSS Func.	INSS Empres.
Produção	R\$ 857,20	R\$ -	R\$ -	R\$ 402,78	R\$ -
Envazamento	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 806,90	R\$ -
Demais Setores	R\$ 2.439,85	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.146,44	R\$ -
CPP Faturamento	R\$ -	R\$ 13.800,00	R\$ -	R\$ -	R\$ 13.800,00
Total	R\$ 3.297,05	R\$ 13.800,00	R\$ -	R\$ 2.356,12	R\$ 13.800,00

Fonte:Elaborado pelo autor.

O INSS calculado através do Simples Nacional, tem variação na parcela que é descontada dos funcionários e que tem como base os vencimentos recebidos. A parcela que é devida pela empresa através da CPP varia somente em relação a receita bruta da empresa.

4.7 COMPARATIVO ENTRE TRIBUTOS

Nessa ultima parte do estudo de caso, vamos ver cada item da tributação da empresa estudada, e ver o resultado entre a tributação atual e a tributação pelo Simples Nacional e relaciona-las.

Tabela 16 - Comparativo IRPJ e Contribuição Social

	PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
	Chope	Cerveja	Chope	Cerveja
IRPJ	R\$ 4.000,00	R\$ 4.000,00	R\$ 1.620,00	R\$ 1.620,00
Contribuição Social	R\$ 3.240,00	R\$ 3.240,00	R\$ 1.620,00	R\$ 1.620,00
Total	R\$ 7.240,00	R\$ 7.240,00	R\$ 3.240,00	R\$ 3.240,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

O IRPJ sofre uma redução de 59,5%, e a Contribuição Social de 50% no Simples Nacional, tanto para a cerveja quanto para o chope. Apesar de ser tributado pelo total das receitas a alíquota bastante inferior favorece a empresa que opta pelo regime.

Tabela 17 - Comparativo do PIS e COFINS.

	PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
	Chope	Cerveja	Chope	Cerveja
PIS	R\$ 2.976,92	R\$ 2.631,33	R\$ 1.140,00	R\$ 1.140,00
COFINS	R\$ 14.184,62	R\$ 12.516,87	R\$ 4.800,00	R\$ 4.800,00
Total	R\$ 17.161,54	R\$ 15.148,19	R\$ 5.940,00	R\$ 5.940,00

Fonte:Elaborado pelo autor.

No caso da tributação do PIS e COFINS, houve redução de 61,71% para o PIS e 66,16% para o COFINS, no caso do chope. No caso da cerveja a redução do imposto foi um pouco menor, 56,68% para o PIS e 61,65% para o COFINS.

Tabela 18 - Comparativo ICMS e ICMS Substituição Tributaria

	PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
	Chope	Cerveja	Chope	Cerveja
ICMS	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 11.850,00	R\$ 11.850,00
ICMS Subst. Tributaria	R\$ 69.046,15	R\$ 14.457,83	R\$ 143.846,15	R\$ 30.120,48
Total	R\$ 105.046,15	R\$ 50.457,83	R\$ 155.696,15	R\$ 41.970,48

Fonte: Elaborado pelo autor.

A apuração do ICMS próprio através do Simples Nacional trouxe redução de 67,08% para ambos os produtos estudados. No entanto a mesma redução não se manteve no caso do ICMS recolhido por substituição tributaria. A perda do benefício do crédito presumido de 13% trazido pela Lei Estadual nº 14.961/2009, eleva a alíquota do ICMS para 25%.No caso de um dos dois produtos estudados teve um resultado diferente diante desta situação. Esse aumento de alíquota trouxe um aumento de 108,33% no ICMS recolhido por substituição tributaria para ambos os impostos. No

contexto geral da tributação pelo ICMS, considerando aquele relativo as operações próprias e aquele cobrado por substituição houve um aumento de 48,22% na tributação de ICMS sobre o chope, enquanto sobre a cerveja ocorreu um redução de 16,82%. Essa diferença deve-se ao fato de que a margem entre o valor de venda a distribuidor e aquele que consta na pauta é maior no chope em relação a cerveja. Sendo assim o aumento da alíquota do ICMS cobrado por substituição é mais significativo no chope.

Tabela 19 - Comparativo do IPI

	PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
	Chope	Cerveja	Chope	Cerveja
IPI	R\$ 17.884,62	R\$ 15.780,72	R\$ 1.500,00	R\$ 1.500,00
Total	R\$ 17.884,62	R\$ 15.780,72	R\$ 1.500,00	R\$ 1.500,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

O IPI que mais teria redução no caso do opção pelo Simples Nacional. A apuração do IPI teve redução de 91,61% para o chope e de 90,49% para a cerveja.

Tabela 20 - Comparativo da Contribuição Patronal Previdenciária

	PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
	Chope	Cerveja	Chope	Cerveja
INSS	R\$ 9.845,36	R\$ 7.035,63	R\$ 13.800,00	R\$ 13.800,00
Total	R\$ 9.845,36	R\$ 7.035,63	R\$ 13.800,00	R\$ 13.800,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

No caso do INSS, a mudança para o Simples Nacional não foi vantajosa, já que este teve um considerável aumento em relação a ambos os produtos estudados. A apuração da Contribuição Patronal com base na receita bruta mensal e utilizando-se de alíquotas de 4,60%, elevou o valor desta em 40,17% para o chope e em 96,14% para a cerveja. A vantagem que poderia ser observada seria em uma situação onde a microcervejaria possuísse um valor elevado de folha de pagamento em que o valor da contribuição devida pelo empregador superasse o valor devida através do Simples Nacional.

4.8 COMPARATIVO GERAL ENTRE REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Tabela 21 - Comparativo geral entre as tributações

	PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
	Chope	Cerveja	Chope	Cerveja
IRPJ	R\$ 4.000,00	R\$ 4.000,00	R\$ 1.620,00	R\$ 1.620,00
Contribuição Social	R\$ 3.240,00	R\$ 3.240,00	R\$ 1.620,00	R\$ 1.620,00
PIS	R\$ 2.976,92	R\$ 2.631,33	R\$ 1.140,00	R\$ 1.140,00
COFINS	R\$ 14.184,62	R\$ 12.516,87	R\$ 4.800,00	R\$ 4.800,00
IPI	R\$ 17.884,62	R\$ 15.780,72	R\$ 1.500,00	R\$ 1.500,00
ICMS	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 11.850,00	R\$ 11.850,00
ICMS Subst. Tributaria	R\$ 69.046,15	R\$ 14.457,83	R\$ 143.846,15	R\$ 30.120,48
Contribuição Patronal	R\$ 9.845,36	R\$ 7.035,63	R\$ 13.800,00	R\$ 13.800,00
Total	R\$ 157.177,67	R\$ 95.662,37	R\$ 180.176,15	R\$ 66.450,48

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na tabela anterior podemos ver como fica a tributação para cada produto no Simples Nacional e pela forma atualmente praticada, incluindo o total geral. Podemos observar que apesar de que quase todos os impostos terem reduzido os valores, o aumento do valor do ICMS cobrado por substituição tributaria eleva o valor que incide sobre a produção de chope, já que o aumento deste, compensa completamente a redução de todos os outros impostos. No caso da cerveja o mesmo não acontece já que o aumento do valor do ICMS ST não é tão significativo. Como resultado temos um aumento na tributação do chope de 14,43%, e uma diminuição da tributação da cerveja de 30,54%. Abaixo apresentamos a tabela acima com os valores do ICMS ST mantidos através do benefício do crédito presumido, de modo a verificarmos os efeitos desse benefício conjuntamente com a inclusão do Simples Nacional.

Tabela 22 - Comparativo geral entre as tributações com o crédito presumido do ICMS

	PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
	Chope	Cerveja	Chope	Cerveja
IRPJ	R\$ 4.000,00	R\$ 4.000,00	R\$ 1.620,00	R\$ 1.620,00
Contribuição Social	R\$ 3.240,00	R\$ 3.240,00	R\$ 1.620,00	R\$ 1.620,00
PIS	R\$ 2.976,92	R\$ 2.631,33	R\$ 1.140,00	R\$ 1.140,00
COFINS	R\$ 14.184,62	R\$ 12.516,87	R\$ 4.800,00	R\$ 4.800,00
IPI	R\$ 17.884,62	R\$ 15.780,72	R\$ 1.500,00	R\$ 1.500,00
ICMS	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 11.850,00	R\$ 11.850,00
ICMS Subst. Tributaria	R\$ 69.046,15	R\$ 14.457,83	R\$ 69.046,15	R\$ 14.457,83
Contribuição Patronal	R\$ 9.845,36	R\$ 7.035,63	R\$ 13.800,00	R\$ 13.800,00
Total	R\$ 157.177,67	R\$ 95.662,37	R\$ 105.376,15	R\$ 50.787,83

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme podemos observar a manutenção no credito presumido do ICMS iria beneficiar ainda mais as microempresas optantes do Simples Nacional. Esta ultima tabela demonstra que a redução da carga tributaria seria de 32,96% no caso do chope, e de 46,91% no caso da cerveja.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho propôs a realizar um estudo dos benefícios trazidos pelo Projeto de Lei do Senado 136/2012 sobre o setor das pequenas cervejarias. O primeiro passo foi comparar a forma de tributação atual com a que seria aplicada no caso da opção pelo Simples Nacional. Considerando-se que cada forma de tributação possui características de cálculo distintas, procurou-se criar um método que equiparasse ambos os sistemas e permitisse verificar as vantagens e desvantagens de cada um.

O que verificou-se que apesar de inicialmente supor-se que a inclusão no Simples Nacional apenas poderia trazer benefícios isso, não é inteiramente verdadeiro. Devido à existência de um benefício fiscal relativo ao ICMS no estado de Santa Catarina, que viria a ser perdido no caso da opção pelo regime simplificado. Foi constatado que em determinadas situações onde o preço da pauta fiscal da substituição tributária a PMPF é muito elevada em relação ao preço de venda praticado pelo industrializador, a opção pelo Simples Nacional não seria vantajosa. Em outras situações mesmo com o aumento do valor do ICMS cobrado por substituição tributária, o resultado final seria positivo. No caso da possibilidade de opção pelos pequenos produtores caberia a empresa realizar um estudo que levasse em conta as suas particularidades e as diferentes alíquotas que incidiriam sobre cada um de seus produtos.

No entanto existem aquelas situações onde a opção pelo simples é plenamente favorável e a carga tributária poderia ser reduzida em um terço ou mais. Uma sugestão seria de que no caso da alteração da Lei nº 123/2006 de forma a permitir a inclusão das microcervejarias no Simples Nacional, o governo do estado de Santa Catarina também praticasse as alterações necessárias na lei estadual de forma a estender o benefício as empresas optantes do regime simplificado.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

SANTA CATARINA. Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001.

BRASIL. Constituição, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**. 34. ed. São Paulo: IR Publicações, 2009.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 14 ed Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 817 p.

YOUNG, Lucia Helena Briski. **Regimes de tributação federal**. 7. Ed. Curitiba: Juruá, 2009.

VIANA, Leilson Soares. A cumulatividade e não cumulatividade do PIS e da COFINS. Disponível em: <http://adm.pucpcaldas.br/revista/artigos/v3n2/v3n2a4-.pdf> Acesso em: 04 Jun. 2013.

BERGAMINI, Adolpho. **PIS e COFINS na teoria e na prática, uma abordagem completa dos regimes cumulativos e não cumulativos**. Org. Adolpho Bergamini e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP Ed., 2009, pg. 605.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

[1] (Disponível em: <http://www.brejas.com.br/historia-cerveja.shtml>. Acesso em: 18 de Maio de 2013.)

[2] (Disponível em: http://www.cervejasdomundo.com/Na_antiguidade.htm Acesso em: 18 de Maio de 2013)

[3] (Disponível em: <http://antigoegito.org/a-cerveja-no-antigo-egito/> Acesso em: 18 de Maio de 2013)

[4] (Disponível em: <http://www.portalsaofrancisco.com.br/alfa/historia-da-cerveja/historia-da-cerveja-no-mundo.php> Acessado em: 18 de Maio de 2013)

[5] (Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Weihenstephan> Acesso em: 18 de Maio de 2013)

[6] (Disponível em: <http://www.portalsaofrancisco.com.br/alfa/historia-da-cerveja/historia-da-cerveja-22.php> Acesso em: 18 de Maio de 2013)

[7] (Disponível em: <http://www.cervejasdomundo.com/EraMedieval.htm> Acesso em: 22 de Maio de 2013)

[8] (Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Reinheitsgebot> Acesso em: 22 de Maio de 2013)

[9] (Disponível em: <http://www.cervejasdomundo.com/EraModerna.htm> Acesso em: 25 de Maio de 2013)