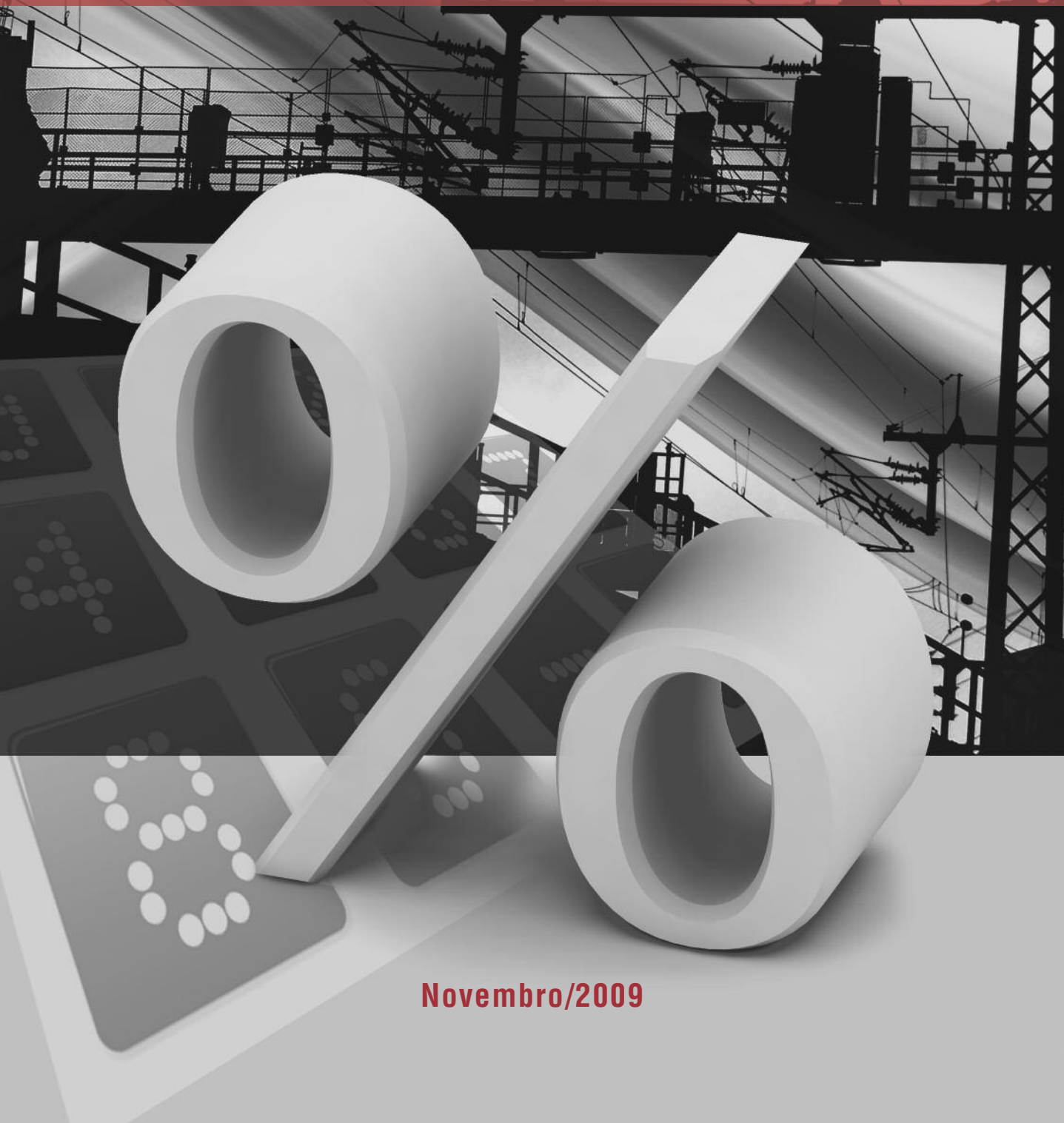


TRIBUTOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL OBRAS INDUSTRIAIS



Novembro/2009

S616t

Sindicato da Indústria da Construção Civil no Estado de Minas Gerais.
Tributos na construção civil - Obras Industriais. Belo Horizonte:
SINDUSCON-MG, 2009.
72p.

1. Tributos 2. Construção Civil I.Título

CDU: 35.073.6:69



Diretoria Sinduscon-MG – Triênio 2009-2012

Presidente

Luiz Fernando Pires

1º Vice-Presidente

André de Sousa Lima Campos

Vice-Presidentes

Administrativo-Financeiro: Eduardo Kuperman

Área Imobiliária: José Francisco Couto de Araújo Caçado

Comunicação: Werner Caçado Rohlf

Materiais, Tecnologia e Meio Ambiente: Geraldo Jardim Linhares Júnior

Obras Industriais e Públicas: João Bosco Varela Caçado

Política, Relações Trabalhistas e Recursos Humanos: Bruno Vinícius Magalhães

Diretores

Área Imobiliária: Bráulio Franco Garcia

Comunicação: Jorge Luiz Oliveira de Almeida

Materiais e Tecnologia: Cantídio Alvim Drumond

Meio Ambiente: Eduardo Henrique Moreira

Obras Industriais: Ilso José de Oliveira

Obras Públicas: José Soares Diniz Neto

Programas Habitacionais: Bruno Xavier Barcelos Costa

Projetos: Oscar Ferreira da Silva Neto

Coordenador Sindical

Daniel Ítalo Richard Furletti

Assessora de Comunicação

Cristiane Araújo



Ficha Técnica

REALIZAÇÃO

Sindicato da Indústria da Construção Civil no Estado de Minas Gerais - Sinduscon-MG
Rua Marília de Dirceu, 226 – 3º e 4º andares – Lourdes
CEP 30170-090 – Belo Horizonte – MG
Telefone (31) 3253-2666 – Fax (31) 3253-2667
www.sinduscon-mg.org.br

ELABORAÇÃO

MBR – Mascarenhas Barbosa Roscoe Construções
Fernanda de Ávila Bessa
OAB/MG 104.772

MIP Engenharia S/A
Sane Costa Santos Deotti
CRC/MG 069.543

PAREX Service Ltda.
Ariovaldo José da Silva
OAB/MG 115.356

Reta Engenharia Ltda.
Carlos Domingos Batista
CREA/MG 57.737-D

PMP - Project Management Professional

Santa Bárbara Engenharia S/A
Raimundo Crisóstomo dos Santos Filho
CRC/MG 046.196

COORDENAÇÃO DO PROJETO

Reta Engenharia Ltda.
Carlos Domingos Batista
CREA/MG 57.737-D

PMP - Project Management Professional

PROJETO GRÁFICO

Interativa Design & Comunicação

REVISÃO

Rita Lopes

Sumário

Apresentação.....	7
Comentários Iniciais.....	9
Palavra do Presidente.....	11
Acesso ao Conhecimento.....	13
1 – Introdução.....	15
1.1 Conceito.....	15
2 – Tributos tratados nesta cartilha.....	18
2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).....	18
2.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	18
2.3 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).....	19
2.4 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).....	19
2.5 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	20
2.6 Programa de Integração Social (PIS).....	20
2.7 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).....	21
2.8 Contribuição Previdenciária (INSS).....	22
3 – Incidência e aplicação do tributo.....	24
3.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).....	24
3.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	33
3.3 Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).....	34
3.4 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).....	39
3.5 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	50
3.6 Programa de Integração Social (PIS).....	52
3.7 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).....	54
3.8 Contribuição Previdenciária (INSS).....	56
4 – Como considerar tributos em um orçamento.....	63

Apresentação

Vieram pedir, e fiquei honrado, que escrevesse algumas linhas sobre o trabalho do Sinduscon-MG posto sob o título – “Tributos na Construção Civil – Obras Industriais”. Trata-se, como desejável e desejado, de uma cartilha que objetiva informar e ajudar. No cipoal da legislação tributária brasileira, os empresários, seja de que porte forem, gastam muito dinheiro e muita paciência na preocupação de enfrentar seus deveres fiscais, pagando o que devido seja e não pagando o que não precisa ser pago. Gastam fortunas com advogados, exercendo o direito indeclinável de discutir exações de legalidade duvidosa. O tempo lhes é dinheiro, perdem muito tempo e dinheiro tentando manter-se de pé na alameda escorregadia dos tributos e nos porões das absurdas burocracias. No caso tributário, os dois infernos caldeiam-se: muito tributo e muita burocracia. A cartilha é uma benção, um presente, um roteiro, o mais valioso, ofertado a quem pretenda a aventura de entender, ao mínimo, qual é a vontade de leões e leõezinhos, eis que no Brasil os temos federais, estaduais e municipais.

A carga tributária brasileira é simplesmente imoral. É irracional, é cruel, é burra. As causas remontam aos tempos da colônia. Portugueses de pouca ou nenhuma estirpe (depois veio gente magnífica) vieram para nossas terras incumbidos de descobrir riquezas e tributar riquezas. Fizeram-no com lusitana competência. Como o pressuposto era explorar sem permitir desenvolver, evidente que nossa história tributária inaugura-se com muita quantidade e nenhuma qualidade. E com fantástica burocracia. Vinha gente fiscalizar os fiscais e depois outros para fiscalizar os que já fiscalizavam. Ninguém confiava em ninguém. Dois produtos marginais: a infernal burocracia e o pressuposto, até hoje vigente, de que todo mundo é desonesto até que se prove o contrário.

Em 1954 desenhou-se a primeira tentativa séria de dar ordem e lógica às imposições tributárias que só se transformou em legislação 15 anos depois, com o Código Tributário Nacional. Ali houve, de fato, uma reforma. Buscou-se distribuir a competência tributária segundo pressupostos de alguma racionalidade, inclusive econômica, escreveu-se bem claro o que é tributo, o que valeu para afastar a saga fiscalista que tributava diversas manifestações da mesma riqueza, trocando apenas o nome. Acabou-se com o monstro que era o Imposto Sobre Vendas e Consignações, que conseguia ser muito pior que o ICM, hoje ICMS. E acabou-se porque foi percebido, pela inteligência de Rubens Gomes de Souza e outros luminares, que tributos que “cascateiam”, incidindo inúmeras vezes sobre si mesmo, são agressões abertas contra a lógica econômica. Valeram a tentativa e a percepção. Pouco mais que isso. Nossos tributos continuam, com raras exceções, com os mesmos defeitos. E produzindo os mesmos males. O pior deles é o desestímulo à atividade econômica. País sem empresas fortes e sem atividade empresarial é organismo

sem oxigênio. Constitui absurdo a Constituição expressar opção pelo desenvolvimento econômico e descrever um sistema tributário que de sistema só tem o nome.

Todavia, por lamentável, o que temos é o que está aí. Navegar é preciso. Enquanto não vem a reforma, e eu acredito que não virá tão cedo, vale que tentemos, pelo menos, conhecer quais são as preferências alimentares do leão, onde ele se esconde, como ataca e com que comportamentos acalma-se.

A atividade da construção civil é largamente atingida pelas imposições tributárias. Estima-se que, computado tudo que o deva ser, 50% dos esforços empresariais esgarçam-se na saga tributária. Como o programa nacional de serviços públicos é, ainda, lamentável, é dinheiro que tende a ir para o ralo, e há hipóteses piores, algum vai para o rolo. O trabalho, didático, detalhado, cuidadoso, desta moçada inteligente, elaborando e escrevendo este texto, que chamo de Cartilha, merece todos os elogios. Parabéns a quem fez e parabéns a quem vai ler.

Luiz Ricardo Aranha
LRG Aranha Advogados Associados

Comentários Iniciais

A presente publicação tem o objetivo de abordar, de forma clara, direta e sucinta, os tributos mais relevantes e presentes na atividade da “Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)”, conforme definido na “LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003”.

Serão tratados os seguintes tributos:

- ▶ Federais – IRPJ, IPI
- ▶ Estaduais – ICMS
- ▶ Municipais – ISSQN
- ▶ Contribuições – INSS, CSLL, COFINS, PIS

E eles serão apresentados da seguinte forma:

- 1º. O conceito geral;
- 2º. A base legal e o conceito específico;
- 3º. O fato gerador e a base de cálculo;
- 4º. O exemplo de como considerar esses itens no orçamento de uma obra.

Este conjunto de informações foi fruto de pesquisas, experiências e trabalhos de empresas com atividades, conforme descritos no “Caput” desta apresentação e cujos nomes foram destacados na introdução desta cartilha.

O propósito deste material é levar a informação a todas as empresas e profissionais que são responsáveis por quantificar, qualificar e controlar esse grupo de custos, tanto na geração de uma proposta, quanto no seu correto recolhimento no dia a dia da obra ou, ainda, na exigência por parte dos contratantes de sua inclusão no processo de formalização de um contrato.

A partir do momento em que todos os envolvidos nesse processo tenham um claro conhecimento sobre o tema, os tributos serão corretamente considerados, recolhidos e efetivamente aplicados em seus objetivos.

Esperamos que esta cartilha chegue ao conhecimento de todas as empresas que contratam ou são contratadas para prestar serviços nas atividades já claramente descritas nesta apresentação.

O tema também é extremamente dinâmico, pois a legislação está em constante adaptação e, assim, o assunto deve ser sempre observado com foco nas alterações e limites dessas leis.

Vale ressaltar que é responsabilidade de todo cidadão conhecer e fazer cumprir a legislação vigente no país. Isso significa que o agente gerador do tributo tem a obrigação de fazer o seu correto recolhimento e cuidar para que o tributo recolhido seja responsabilmente utilizado para cumprir o seu fim.

Por último e não menos importante, agradecemos ao Sinduscon-MG e especialmente às empresas Parex Service Ltda., MBR - Mascarenhas Barbosa Roscoe Construtora, MIP – Engenharia S/A, Santa Bárbara Engenharia S/A e Reta Engenharia Ltda., por criarem a oportunidade de produção desta cartilha.

Carlos Domingos Batista
CREA/MG 57.737-D

PMP - Project Management Professional

Palavra do Presidente

Quando iniciamos as discussões para a produção desta cartilha, idealizamos um material que trouxesse, de forma rápida e objetiva, informações sobre os diversos tributos – impostos, taxas e contribuições – que incidem sobre a construção civil, com foco nas obras industriais.

Para tanto, optamos por apresentar essas informações de forma bastante didática, disponibilizando primeiramente o conceito de todos os tributos afetos ao setor, sua incidência e aplicação e a forma de o considerarmos no orçamento de uma obra.

E o resultado final, que aqui apresentamos, muita satisfação nos trouxe. Primeiro, por seu conteúdo ter correspondido exatamente ao que havíamos idealizado e, segundo, por ele agregar valor ao enorme pacote de serviços e produtos oferecidos pelo Sinduscon-MG ao longo de mais de sete décadas.

Temos certeza que esta publicação é mais uma ferramenta bastante útil para a tomada de decisões do público-alvo do nosso sindicato, pois as informações nela contidas objetivam conferir maior precisão e confiabilidade aos orçamentos dos nossos empreendimentos. Com isso, ganha o empresário, ganha a fonte recolhadora – município, estado e país – e ganha a sociedade.

Gostaria de ressaltar, no entanto, que esta cartilha não pretende esgotar o assunto tratado. Ao contrário, ele precisa ser sempre atualizado em função do dinamismo da legislação tributária em nosso país. Assim, entregamos aos interessados um produto que retrata a realidade empresarial atual do nosso segmento e que – sugerimos – seja bem aproveitado!

Luiz Fernando Pires
Presidente do Sinduscon-MG

Acesso ao Conhecimento

O SEBRAE-MG apoia projetos para o fortalecimento de micro e pequenas empresas do setor de construção civil. São capacitações técnicas e gerenciais que preparam os empreendedores para os desafios do mercado e contribuem para a melhoria de produtos e processos.

A publicação da cartilha *Tributos na Construção Civil – Obras Industriais* é uma dessas iniciativas. A edição reúne informações práticas e didáticas que orientam e esclarecem os gestores e empresários do setor. Assim, eles podem acompanhar os acontecimentos do mercado.

A informação é hoje um dos mais importantes diferenciais competitivos, que ajudam as empresas a ganhar produtividade e colocar-se à frente dos concorrentes. Seguem o caminho da excelência e do desenvolvimento.

As micro e pequenas empresas de Minas Gerais precisam desse apoio. E esta é a missão do SEBRAE-MG: promover a competitividade e o desenvolvimento sustentável dos pequenos negócios em Minas Gerais.

Roberto Simões
Presidente do Conselho Deliberativo do SEBRAE-MG

1 - Introdução

1.1 Conceito

De acordo com o artigo 3º da Lei 5.172 de 25/10/66, do Código Tributário Nacional, CTN, “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”.

Caráter pecuniário

Como prestação em moeda. Não se admitem tributos *in natura* (a cada cem gramas de ouro dever dar um grama) ou *in labore* (ex.: dar um dia de serviço). Segundo Hugo de Brito: “a expressão ‘em moeda’ ou cujo valor nela se possa exprimir” não tem qualquer significação no art. 3º do CTN, serve apenas para colocar o conceito de tributo em harmonia com a possibilidade excepcional de extinção do crédito respectivo mediante ação em pagamento.

Compulsoriedade dessa prestação

Ideia com a qual o CTN buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária.

Natureza não sancionatória de ilicitude

O que afasta da noção de tributo certas prestações criadas por lei a título de multa. A hipótese de incidência do tributo há de ser sempre um fato lícito.

Origem legal do tributo

A necessidade de tributo ser instituído por lei - princípio da legalidade.

Atividade vinculada (cobrança vinculada à lei)

A atividade de cobrar tributos deve seguir exatamente a previsão legal (atividade não discricionária).

Espécies de tributos

Muito se discute acerca da quantidade de espécies de tributos existentes no sistema tributário pátrio.

Porém, a definição constitucional de tributo, registrada através do voto do Ministro Carlos Velloso, é no sentido de entender pela existência de quatro espécies de tributos no sistema pátrio, aceitando as contribuições sociais, de melhoria e de seguridade social como espécies de contribuições. (Rex. Tribunal Pleno do STF – Rex. 138284-CE - Rel. Min. Carlos Velloso – j. em 01.07.1992 – DJ 28.08.1992).

Impostos

De acordo com o art. 16, do CTN, “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”. Para exigir imposto de um indivíduo, não é necessário que o Estado lhe preste algo determinado. Art. 153, 154 e 156 da CF.

Não se deve confundir a não vinculação do fato gerador dos impostos a qualquer atividade estatal, caracterizador da natureza da espécie tributária, da vedação de vinculação da receita dos impostos, salvo art. 158, 159, art. 198, § 2º e 212 e 168, § 8º, da CF. A finalidade de tal vedação é resguardar a independência do Poder Executivo.

ENTE	IMPOSTO	MONOGRAMA	CRFB
Estados	Imposto sobre a transmissão, causa mortis, de quaisquer bens ou direitos; Imposto sobre doação de quaisquer bens ou direitos;	ITCD	Artigo 155, I (ex vi EC 3/93)
	Imposto sobre operações mercantis; Imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; Imposto sobre serviços de comunicações;	ICMS	Artigo 155, II
	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.	IPVA	Artigo 155, III
Municípios	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana;	IPTU	Artigo 156, I
	Imposto sobre propriedade inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos por reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição;	ITBI/ITV	Artigo 156, II
	Imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendida no Artigo 155, II, da CRFB, definidos em lei complementar.	ISS	Artigo 156, III (ex vi EC 3/93)
União	Importação de produtos estrangeiros;	II	Artigo 156, I
	Exportação de produtos nacionais ou nacionalizados;	IE	Artigo 156, II
	Renda e proventos de qualquer natureza;	IR	Artigo 156, 111
	Produtos industrializados;	IPI	Artigo 156, IV
	Operações de créditos; Operações de câmbio; Operações de seguro; operações relativas a títulos ou valores imobiliários;	IOF	Artigo 156, V
	Propriedade territorial rural;	ITR	Artigo 156, VI
	Grandes fortunas nos termos de Lei Complementar.	IGF	Artigo 156, VIII m

Taxas

São tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, relativa ao contribuinte, o que pode consistir: a) no exercício regular do poder de polícia ou b) na prestação ao contribuinte ou a colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível (CF art. 145, II e CTN art. 77).

Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria (art. 145 III da CF) é um tributo cobrado quando da realização de uma obra pública, da qual decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de sua propriedade.

Empréstimo Compulsório

De natureza polêmica, mas com relativo consenso atualmente para fins didáticos. A Constituição prevê a possibilidade da instituição de empréstimos compulsórios pela União em duas situações:

- a) despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa efetiva ou eminente (art. 148 I da CF);
- b) investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, observado o princípio da anterioridade (art. 148 II).

Contribuições especiais (art. 149 e 195 da CF)

A CF determinou a regra matriz dos impostos, mas não das contribuições, designando tão somente a sua finalidade.

De intervenção no domínio econômico

Destinam-se a instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os encargos pertinentes. Têm função tipicamente extrafiscal. Destinam-se ao financiamento da atividade interventiva.

De interesse de categorias profissionais ou econômicas

Destinam-se ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias profissionais, que exercem funções legalmente reputadas de interesse público. (Ex.: OAB, CRC, CRM, CRE).

De Seguridade Social ou sociais (art. 195 da CF)

Visam custear o financiamento da seguridade social e são utilizadas como instrumento de atuação no campo social (Ex.: contribuição para o INSS, PIS, COFINS, CSLL, CPMF).

2 - Tributos tratados nesta cartilha

2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

Base Legal

Art. 153, da Constituição Federal

Art. 43, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66)

Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei 3000/99,) – RIR/99

Art. 31 da Lei do Orçamento (Lei nº 4.625/22)

Conceito

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) é um imposto de competência da União, previsto no art. 153, da CF e art. 43 do CTN, que tem como princípios constitucionais: igualdade, generalidade, universalidade e progressividade.

O Imposto de Renda é tido como a principal fonte de receita tributária federal, sendo, portanto, um tributo com função eminentemente fiscal.

2.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Base Legal

Art. 153, IV, da Constituição Federal

Art. 46, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66)

Conceito

O IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados é um imposto de competência Federal, previsto no art. 153, IV, da CF e art. 46, do CTN. Mas, não obstante a União tenha a competência constitucional de instituí-lo e cobrá-lo, significativa parcela de sua arrecadação é destinada aos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 159, I e II, da CF).

O IPI, de acordo com determinação constitucional, tem função extrafiscal. Nos termos do I, do §3º, do art. 153, da CF, e art. 48, do CTN, esse imposto “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Isso significa dizer que quanto mais essencial o produto, maior a sua tributação.

2.3 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Base Legal

Art. 155, §2º, da Constituição Federal
Lei Complementar nº 87/96

Conceito

O ICMS – Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é um imposto de competência Estadual, previsto no art. 155, §2º, da CF. A Lei Complementar nº 87/96 estabelece as normas gerais relativas a esse tributo, sendo certo, porém, que a Lei do Estado ou do Distrito Federal é que cria as suas incidências.

Competente para a cobrança é o Estado em que se verifica a sua hipótese de incidência. Tratando-se de mercadoria importada, a competência para cobrar o ICMS é do Estado em que está situado o estabelecimento importador.

O ICMS é um tributo de função predominantemente fiscal. É uma fonte de receita expressiva para os Estados e Distrito Federal.

Vale registrar, entretanto, que a Constituição de 1988 estabeleceu no art. 155, § 2º, III, que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, facultando, assim, o seu uso com função extrafiscal.

A concessão de isenção do ICMS para atrair investimentos novos tem sido denominada “guerra fiscal”. Cuida-se de denominação pejorativa, com a qual os Estados desenvolvidos combatem o uso do incentivo fiscal pelos Estados pobres.

2.4 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

Base Legal

Art. 156, III, da Constituição Federal
Lei Complementar 116/2003

Conceito

O ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é imposto de competência Municipal, previsto no art. 156, III, da CF. A Lei Complementar nº 116/03, que veio substituir o Decreto-lei nº 406/98, estabelece as normas gerais relativas a esse tributo, sendo certo, porém, que a Lei do Município é que descreve o seu fato gerador.

Como regra geral, o ISSQN é recolhido ao Município em que se encontra o estabelecimento do prestador. O recolhimento somente é feito ao município no qual o serviço foi prestado (art. 3º da Lei Complementar nº 116/03), no caso de serviços

caracterizados por sua realização no estabelecimento do cliente (tomador), por exemplo: limpeza de imóveis, segurança, atividade da “Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)”, conforme definido na “LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003”.

O ISSQN tem função predominantemente fiscal. É importante fonte de receita dos Municípios.

2.5 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Base Legal

Art. 146, da Constituição Federal

Art. 149, da Constituição Federal

Art. 195, da Constituição Federal

Art. 1º da Lei nº 7689/88

IN SRF 390/04

Conceito

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido trata-se de espécie de contribuição social geral, prevista no art. 195, da CF, instituída pelo art.1º, da Lei 7.689/88.

São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

2.6 Programa de Integração Social (PIS)

Base Legal

Art. 195, da Constituição Federal

Lei 9.715/98

Lei 9.718/98

Lei 10.637/02

Conceito

O Programa de Integração Social, mais conhecido como PIS, é uma contribuição social de natureza tributária, devida pelas pessoas jurídicas, com o objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego e do abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos.

Criada em 1970 pela Lei Complementar 7, essa contribuição sofreu diversas alterações ao longo do tempo, estando atualmente embasada na Lei 9.715/98, com importantes alterações introduzidas pela Lei 9.718/98. Recentemente, inúmeras alterações foram procedidas na legislação pertinente e para determinados segmentos ou produtos existem legislações específicas.

A incidência do PIS é direta e não cumulativa, com apuração mensal. As empresas que apuram o lucro pela sistemática do Lucro Presumido, no entanto, sofrem a incidência do PIS pela sistemática cumulativa. Algumas atividades e produtos específicos também permaneceram na sistemática cumulativa. Existem até mesmo empresas que se sujeitam à cumulatividade sobre apenas parte de suas receitas.

A outra parte sujeita-se à sistemática não cumulativa. Essas particularidades tornam esse tributo, juntamente com a COFINS, extremamente complexo para o contribuinte e também para o fisco, além do que se constitui no segundo maior tributo em termos arrecadatários no Brasil pela Secretaria de Receita Federal, logo após o Imposto de Renda.

Conforme o artigo 2º da Lei Complementar nº 7 de 07/09/1970, são contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis. São isentas do recolhimento do PIS as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Federal (Lei 9.317/96) e, a partir de 01/07/2007, do Simples Nacional (Lei Complementar 123/2007).

2.7 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Base Legal

Art. 195, da Constituição Federal

Lei 9.715/98

Lei 9.718/98

Lei 10.833/03

Conceito

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é uma contribuição Federal, de natureza tributária, incidente sobre a receita bruta das empresas em geral, destinada a financiar a seguridade social. O termo "seguridade social" deve ser entendido dentro do capítulo próprio da Constituição Federal de 1988 e abrange a previdência social, a saúde e a assistência social. Foi criada pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição

Federal e atualmente é regida pela Lei 9.718/98, com alterações subsequentes. Para determinados segmentos ou produtos, existem legislações específicas.

A incidência da COFINS é direta e não cumulativa, com apuração mensal. As empresas que apuram o lucro pela sistemática do Lucro Presumido, no entanto, sofrem a incidência da COFINS pela sistemática cumulativa. Algumas atividades e produtos específicos também permaneceram na sistemática cumulativa. Existem até mesmo empresas que se sujeitam à cumulatividade sobre apenas parte de suas receitas.

A outra parte sujeita-se à sistemática não cumulativa. Essas particularidades tornam esse tributo, juntamente com a Contribuição para o PIS, extremamente complexo para o contribuinte e também para o fisco, além do que se constitui no segundo maior tributo em termos arrecadatários no Brasil pela Secretaria de Receita Federal, logo após o Imposto de Renda.

Conforme o artigo 1º da Lei Complementar nº 70/91, são contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis. São isentas do recolhimento da COFINS as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Federal (Lei 9.317/96) e, a partir de 01/07/2007, do Simples Nacional (Lei Complementar 123/2007).

2.8 Contribuição Previdenciária (INSS)

Base legal

Lei nº 8.212/1991

Decreto nº 3.048/99

Lei nº 11.457/07

Lei nº 11.941/09

Conceito

O INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) é a contribuição paga no Brasil para a manutenção da Previdência Social, que tem como função assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social do trabalhador, ou seja, garantir que suas fontes de renda e de sua família sejam mantidas quando ele perde a capacidade de trabalhar por algum tempo (doença, acidente, maternidade) ou permanentemente (morte, invalidez e velhice).

O INSS é responsável pelo pagamento dos benefícios:

- 1 - aposentadoria;
- 2 - salário-maternidade;
- 3 - salário-família;

- 4 - auxílio-doença;
- 5 - auxílio-acidente;
- 6 - pensão por morte.

O cadastramento das empresas junto ao INSS dá-se simultaneamente com sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Os beneficiários (trabalhadores), por sua vez, têm sua filiação por meio do DCT – Documento de Cadastramento do Trabalhador, enviado à Caixa Econômica Federal pela empresa onde for feita a sua primeira admissão.

Os autônomos e os trabalhadores temporários podem inscrever-se também e pagar como contribuinte individual. Estudantes, donas de casa e desempregados podem ser segurados e pagar como contribuinte facultativo.

3 - Incidência e aplicação do tributo

3.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

Fato Gerador

O fato gerador do IR é a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica, sendo que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Base de Cálculo

De acordo com o art. 44 do CTN, a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

As Pessoas Jurídicas com fins lucrativos estão sujeitas ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido conforme os principais critérios de determinação:

- 1 - lucro real;
- 2 - lucro presumido;
- 3 - lucro arbitrado.

Lucro Real

Lucro real é o lucro líquido do período ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977 – art. 6º.

Lucro líquido é o resultado apurado pela pessoa jurídica através das demonstrações financeiras, sendo a soma do lucro operacional com os resultados não operacionais e das participações.

Pessoas Jurídicas que estão obrigadas ao Lucro Real:

- 1 - com receita acima de R\$48 milhões, ou proporcional mês Lei 9.718/98;
- 2 - cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- 3 - com lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;
- 4 - que autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- 5 - que no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanços ou balancetes de suspensão ou redução de impostos;
- 6 - que façam assessoria e administração de crédito.

Para as demais Pessoas Jurídicas não há obrigatoriedade pelo lucro real.

Apuração do lucro tributável

Para apuração do lucro tributável do Imposto de Renda no regime do lucro real, a legislação determina normas que nem sempre estão em consonância com os princípios contábeis, cuja observância é necessária para a apuração do lucro válido para efeitos comerciais e societários, denominado de lucro líquido do exercício.

A escrituração do LALUR é obrigatória para todas as pessoas jurídicas contribuintes do Imposto de Renda, com base no lucro real.

A escrituração do LALUR deve ser procedida, obrigatoriamente, nas datas de encerramento de períodos de apuração do lucro real, ou seja:

- 1 - No caso de opção pela apuração trimestral:
31 de março; 30 de junho; 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano.
- 2 - No caso de opção pela apuração anual (pagamento mensal do imposto por estimativa): 31 de dezembro de cada ano, observando-se que:

Por ocasião do levantamento dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução para pagamentos do imposto mensal (caso seja utilizado dessa faculdade), também deverá ser escriturado o LALUR (apenas a parte A);

A suspensão ou redução de pagamento do imposto mensal, calculado por estimativa, somente será válida se os registros pertinentes no LALUR forem efetuados até a data fixada para o pagamento do imposto do respectivo mês, ou seja, até o último dia útil do mês seguinte ao mês a que se referir o imposto suspenso ou reduzido.

Receitas

- 1 - **Bruta:** a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12);
- 2 - **Líquida:** a receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

Despesas

A legislação ordinária deve permitir (ou ao menos não vedar) que sejam descontados do acréscimo patrimonial os custos da empresa, o valor das depreciações, do capital empregado. Não se pode negar que as despesas essenciais encontram-se intimamente ligadas e são indispensáveis à produção do acréscimo patrimonial.

São despesas operacionais e encargos (RIR/99):

- ▶ Alimentação do trabalhador - art. 369

- ▶ Aluguéis - art. 351
- ▶ Amortização - art. 324 a 329
- ▶ Aplicações de capital; bens de pequeno valor - art. 301
- ▶ Apropriação indébita; prejuízos - art. 364
- ▶ Arrendamento mercantil - art. 356
- ▶ Assistência técnica, científica, administrativa - art. 354 e 355
- ▶ Benefícios previdenciários a empregados - art. 361
- ▶ Bens do ativo permanente de pequeno valor - art. 301
- ▶ Comissões, bonificações e gratificações não individualizadas - art. 304
- ▶ Conservação de bens ou instalações - art. 346
- ▶ Contribuições e doações - art. 365
- ▶ Contribuições sociais - art. 344
- ▶ Cultura; operações de caráter cultural e artístico - art. 371
- ▶ Custo de bens e serviços importados de pessoas vinculadas - art. 241
- ▶ De diretores, administradores, gerentes e assessores pagas pela empresa - art. 358
- ▶ Depreciação - art. 305 a 323
- ▶ Encargos financeiros e moratórios de créditos vencidos - art. 342
- ▶ Exaustão - art. 330 a 334
- ▶ Financeiros - art. 374
- ▶ Fundo de Garantia do Tempo de Serviço; depósito - art. 345
- ▶ Furto; prejuízos - art. 364
- ▶ Gastos com programas culturais e artísticos - art. 371 e 475
- ▶ Gratificações a empregados - art. 299
- ▶ Impostos - art. 344
- ▶ Investimentos em obras audiovisuais cinematográficas - art. 372
- ▶ Juros pagos ou creditados à pessoa vinculada no exterior - art. 243
- ▶ Juros sobre capital próprio; dedutibilidade e tributação na fonte - art. 347 e 668
- ▶ Juros sobre capital social - art. 347
- ▶ Pagamento à pessoa física vinculada - art. 302
- ▶ Pagamento à pessoa vinculada no exterior; preços de transferência - art. 241 e 243
- ▶ Participação nos lucros - art. 303, 359, 462, II, e 463
- ▶ Perdas de câmbio - art. 377
- ▶ Perdas no recebimento de créditos - art. 340 a 342
- ▶ Pesquisas científicas e tecnológicas - art. 349
- ▶ Pesquisas de recursos naturais na área da SUDAM - art. 350, I
- ▶ Pesquisas de recursos pesqueiros - art. 350, II
- ▶ Planos de poupança e investimentos (PAIT); contribuições patronais - art. 362
- ▶ Programas de alimentação do trabalhador - art. 581 a 589
- ▶ Propaganda - art. 366
- ▶ Provisão para o 13º salário - art. 338
- ▶ Provisão para o Imposto de Renda - art. 339
- ▶ Provisão para remuneração de férias - art. 337
- ▶ Regras aplicáveis - art. 299
- ▶ Remuneração de conselheiros - art. 357

- ▶ Remuneração de sócios, dirigentes, administradores - art. 357 e 358
- ▶ Remuneração indireta a administradores e terceiros - art. 358
- ▶ Royalties - art. 352, 353 e 504
- ▶ Serviços assistenciais a empregados - art. 360
- ▶ Taxas - art. 344
- ▶ Tributos e contribuições - art. 344
- ▶ Vale-transporte - art. 370
- ▶ Variações monetárias - art. 377 e 378

Adições

Dentre os valores de despesas que foram deduzidos por ocasião da apuração do lucro líquido (resultado contábil) na forma da legislação comercial, mas que encontram-se inseridos dentro do conceito de acréscimo patrimonial, devem ser adicionadas ao lucro líquido, na apuração do lucro real.

Abaixo uma relação não exaustiva:

- ▶ Perdas apuradas em outras operações, realizadas nos mercados de renda variável e *swap*, que excederem os ganhos auferidos em tais operações;
- ▶ Doações, excetuadas aquelas que preencham os requisitos da legislação fiscal;
- ▶ Despesas com brindes;
- ▶ Multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória (multas de mora) e as impostas por infrações de que não resultem faltas ou insuficiência de pagamento do tributo ou contribuição;
- ▶ Juros remuneratórios do capital próprio que excederem os limites de dedutibilidade ou que houverem sido contabilizados sem observância das condições estabelecidas;
- ▶ Tributos e contribuições com exigibilidade suspensa;
- ▶ Custos e despesas cuja efetiva realização não possa ser comprovada por meio de documentação hábil e idônea, que identifique a natureza do gasto e a empresa adquirente;
- ▶ Contribuição social sobre o lucro líquido;
- ▶ Despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, salvo quando incluídas na remuneração indireta de beneficiários identificados e individualizados;
- ▶ Remuneração indireta de sócios, dirigentes ou administradores quando não identificados e individualizados os beneficiários, bem como o Imposto de Renda incidente na fonte sobre essa remuneração.

Exclusões

Dentre os valores computados na apuração do lucro líquido (lucro contábil) que podem ser dedutíveis do lucro real, embora constituindo acréscimo patrimonial, por opção do legislador não são tributados.

Segue relação não exaustiva:

- ▶ Provisões indedutíveis, adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real em período de apuração anterior, que tenham sido revertidas a crédito do resultado do período de apuração;
- ▶ Perdas em operações nos mercados de renda variável e de *swap* que tenham sido adicionadas ao lucro líquido de período de apuração anterior, por terem excedido os ganhos auferidos em operações dessas espécies, até o limite da diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes dessas operações, computadas no resultado do período de apuração;
- ▶ Parcela do lucro correspondente à receita apropriada no resultado, mas ainda não recebida, decorrente de contratos, de empreitada ou de fornecimento de bens e serviços, a preço predeterminado, celebrados com entidades governamentais e com vigência superior a um ano.

Lucro real trimestral

Se a empresa pretender adotar a apuração trimestral do lucro real, é importante, para não se tornar uma opção mais onerosa, que se atente para algumas implicações:

- 1 - Compensação de prejuízos fiscais, na apuração trimestral, é definitiva. O lucro real de um trimestre não poderá ser compensado com prejuízo fiscal apurado em trimestre subsequente (ainda que dentro do mesmo ano-calendário) e o prejuízo fiscal de um trimestre somente poderá ser compensado com o lucro em trimestre(s) subsequente(s) com a observância do limite de 30% do lucro. Na apuração pelo regime anual, os resultados positivos e negativos apurados no decorrer do ano serão automaticamente compensados. Desse modo, no regime de apuração trimestral, o imposto apurado em um ou mais trimestres do ano deve ser pago de maneira definitiva, ainda que o resultado consolidado do ano seja negativo (prejuízo contábil). Enquanto no regime de apuração anual, o imposto mensal pago no decorrer do ano será deduzido do que for devido sobre o lucro real anual, de modo que se a soma daquele exceder o valor desse, o excedente será crédito compensável, se o resultado do ano for negativo (prejuízo fiscal) todo o imposto pago no decorrer do ano será um crédito compensável;
- 2 - Incidência do adicional de 10%: na apuração trimestral, há a incidência, de maneira definitiva, desse adicional sobre a parcela do lucro real que exceder, no trimestre, o limite de R\$60.000,00. Enquanto que, na apuração anual, embora haja a incidência do adicional sobre a parcela do lucro tributável mensal que exceder R\$20.000,00, essa incidência somente será definitiva sobre a parcela do lucro real anual que exceder R\$240.000,00.

Pagamento do imposto apurado e devido trimestralmente

O imposto devido será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 5º). À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas

mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder (Lei nº. 9.430, de 1996, art. 5º, § 1º).

Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$1.000,00 (um mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (Lei nº. 9.430, de 1996, art. 5º, § 2º).

As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento (Lei nº. 9.430, de 1996, art. 5º, § 3º).

Opção pelo lucro real anual - pagamento mensal por estimativa

As pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual terão que pagar mensalmente, conforme art. 222 do RIR/99, a seguir:

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº. 9.430, de 1996, art. 2º).

A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº. 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

LUCRO PRESUMIDO

O art. 13 da Lei nº. 9.718/98 recebeu nova redação dada pelo art. 46 da Lei nº. 10.637/2002, passando a dispor sobre a pessoa jurídica, cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$48 milhões ou a fração de R\$4 milhões por mês. Quando apurado por período menor que 12 meses, faz-se pelo número de meses a ser apurado.

Estão, porém, impedidas de optar pelo lucro presumido (art. 14, da Lei 9.718/98) as pessoas jurídicas:

- 1 - com receita superior a R\$4 milhões por mês, ano-calendário anterior;
- 2 - cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- 3 - que tiveram lucros rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;
- 4 - que autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- 5 - que no decorrer do ano-calendário tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço de suspensão ou redução de impostos;

- 6 - cuja atividade seja de factoring;
- 7 - o art. 4º da Lei nº 9.964/00 dispõe que as pessoas jurídicas de que tratam os itens “1”, “2”, “3”, “4” e “5” poderão optar pelo lucro presumido enquanto estiverem pagando o REFIS.

De acordo com o § 1º do art. 26 da Lei nº. 9.430/96, combinado com art. 516 § 4º do RIR/99, o momento da opção pelo lucro presumido dá-se com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

Vale registrar, ainda, que de acordo com o § 1º do art. 13 da Lei nº. 9.9718/98, uma vez efetuada a opção, esta será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

Receita

Considera-se:

- 1 - receita bruta auferida na atividade objeto da PJ;
- 2 - receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas com os objetivos sociais da PJ;
- 3 - os ganhos de capital;
- 4 - os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
- 5 - os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
- 6 - os rendimentos decorrentes de participações societárias.

Base de Cálculo

A base de cálculo do Imposto de Renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada período, será determinada mediante a aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei 9.249/95, de acordo com a atividade jurídica, sobre a receita auferida na atividade da pessoa jurídica no período, conforme segue:

- ▶ 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- ▶ 8% na venda de mercadorias e produtos; na prestação de serviços de transportes de cargas; na prestação de serviços hospitalares; na venda de imóveis das empresas com esse objeto social; nas indústrias gráficas; na construção civil por empreitada com emprego de materiais;
- ▶ 16% na prestação de serviços de transportes, exceto o de cargas; na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$120 mil, exceto de serviços hospitalares, transportes e profissões regulamentadas;
- ▶ 32% na prestação dos demais serviços não incluídos nos incisos anteriores.

As demais receitas serão incluídas na base de cálculo do IRPJ, sem aplicação dos percentuais de presunção de lucro, isto é, o valor já soma à base de cálculo do imposto.

Contabilidade no Lucro Presumido

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei n.º. 8.981, de 1995, art. 45):

- 1 - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
- 2 - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- 3 - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei n.º. 9.430, de 1995, art. 45, parágrafo único).

Prazos para pagamento

O imposto devido será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (Lei n.º. 9.430, de 1996, art. 5º).

À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder (Lei n.º. 9.430, de 1996, art. 5º, § 1º).

Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$1.000,00 (um mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (Lei n.º. 9.430, de 1996, art. 5º, § 2º).

As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial da SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento (Lei n.º. 9.430, de 1996, art. 5º, § 3º).

LUCRO ARBITRADO

A tributação com base no lucro real, seja por opção ou por obrigação, requer a manutenção da escrituração de livros comerciais e fiscais na forma determinada por Lei.

É de se registrar, porém, que não basta somente a manutenção da escrituração, se a pessoa jurídica não mantiver em boa ordem a documentação que embasou essa escrituração.

Conforme determina o art. 530 do RIR/99, o imposto será determinado pelo critério do lucro arbitrado, quando:

- 1 - 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;
- 2 - 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;
- 3 - 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, do RIR/99;
- 4 - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- 5 - 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;
- 6 - 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.

Base de Cálculo

A base de cálculo do lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas (RIR/99, art. 532 e 536):

- ▶ O valor resultante da aplicação de percentuais variáveis, conforme o tipo de atividade operacional exercida pela pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida nos respectivos trimestres;
- ▶ Ao resultado obtido na forma do item 1 deverão ser acrescidos os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras (renda fixa e variável), as variações monetárias ativas, as demais receitas e todos os resultados positivos obtidos pela pessoa jurídica, inclusive os juros recebidos como remuneração do capital próprio, os descontos financeiros obtidos, os juros ativos não decorrentes de aplicações e os demais resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no item anterior. Também deverão ser incluídos os valores recuperados correspondentes a custos e despesas inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se o contribuinte comprovar não ter deduzido tais valores em período anterior no qual tenha se submetido à tributação com base no lucro real, ou que se refiram a período a que tenha se submetido ao lucro presumido ou arbitrado (RIR/99, art.536).

NOTA

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto (RIR/99, art. 536, § 5º).

Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, quando conhecida, são os mesmos aplicáveis para o cálculo da estimativa mensal e do lucro presumido, acrescidos de 20% (RIR/99, art. 532):

ATIVIDADES	PERCENTUAIS
Revenda de combustíveis	1,92%
Fabricação própria	9,60%
Revenda de mercadorias	9,60%
Industrialização p/ encomenda	9,60%
Transporte de cargas	9,60%
Serviços hospitalares	9,60%
Atividade rural	19,20%
Serv. transporte/ exceto cargas	19,20%
Administração de consórcios	38,40%
Hotelaria e estacionamento	38,40%
Serv. profissionais habilitados	38,40%
Representante comercial	38,40%
Adm. e locação de imóveis	38,40%
Corretagem em geral	38,40%
Serviços da construção civil	38,40%
Factoring	38,40%
Bancos, instituições financeiras e semelhantes	45,00%

Alíquotas

Apurada a base de cálculo pelos critérios do lucro real, presumido ou arbitrado, a alíquota incidente é de 15% (quinze por cento), com o adicional de 10% (dez por cento) para a base de cálculo que ultrapassar R\$240.000,00 por ano ou fração de R\$20.000,00 por mês.

3.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Fato Gerador

Nos termos do art. 46, do CTN, o IPI tem como fato gerador:

- 1 - o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- 2 - a saída dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industriais;
- 3 - a arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Base de Cálculo

A base de cálculo do IPI é definida no art. 47, do CTN, sendo que essa base é variável, dependendo de cada uma das hipóteses de incidência.

Assim:

- 1 - no caso de produto estrangeiro, a base de cálculo será o preço da mercadoria, acrescido do imposto de importação, das taxas e encargos cambiais incidentes sobre esse produto;
- 2 - no caso de produto nacional, a base de cálculo será o valor da operação de venda, ou, na falta desse valor, o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista da praça do contribuinte; e
- 3 - no caso de arrematação, o valor pelo qual o bem foi arrematado.

Alíquotas

Em virtude de sua função extrafiscal, o IPI possui diferentes alíquotas, que variam de acordo com a essencialidade dos produtos.

As alíquotas do IPI são definidas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, conhecida pela sigla “TIPI”, e variam de 0 a 330%. Essa alíquota mais elevada incide sobre os cigarros. A grande maioria das alíquotas está abaixo de 20%.

3.3 Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS)

Fato gerador

Conforme dito anteriormente, a Lei do Estado ou do Distrito Federal é que institui o fato gerador do ICMS. Contudo, o âmbito, ou área fática dentro da qual o legislador estadual pode definir o fato gerador, está assim definido na Lei Complementar, 87/96.

O Imposto incidirá sobre:

- ▶ Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- ▶ Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- ▶ 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;
- ▶ Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- ▶ 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;

- ▶ A entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;
- ▶ A entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- ▶ O serviço prestado no exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior;
- ▶ A entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

O imposto não incidirá sobre:

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

Base de cálculo

A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação de mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. A Lei Complementar nº 87/96, entretanto, estabelece várias normas para situações específicas.

Na base de cálculo incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou a este debitadas, bem como os descontos condicionais a ele concedidos, mas não se incluem os descontos incondicionais, porque efetivamente não integram o valor da operação.

Não havendo indicação do valor da operação, ou não sendo determinado o preço do serviço, a base de cálculo será respectivamente:

- 1 - o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista no local da prestação, ou na região;
- 2 - o valor corrente do serviço no local da prestação.

Quando a operação for realizada entre contribuintes e corresponder a produto destinado à industrialização ou à comercialização, não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Alíquotas

O constituinte de 1988, ao mesmo tempo em que admitiu que o ICMS tenha caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, §2º, inc. III), preocupou-se com o estabelecimento de limitações ao legislador estadual no pertinente à fixação de alíquotas, estabelecendo o seguinte:

- ▶ Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada por maioria absoluta, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação.
- ▶ É facultado ao Senado Federal:
 - a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
 - b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.
- ▶ As alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo a título de incentivo, instituído com as cautelas exigidas pela Constituição para a outorga de isenções.
- ▶ Nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, e a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.
- ▶ Nas operações interestaduais em que o destinatário for contribuinte do imposto e a mercadoria seja destinada a seu uso e consumo, caberá ao Estado no qual estiver localizado o adquirente a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a interna.

As alíquotas internas e interestaduais variam de acordo com o Estado de origem e de destino da mercadoria, conforme tabela a seguir:

Alíquotas Interestaduais do ICMS

		O R I G E M																											
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	
D E S T I N O	AC		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	AL	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AM	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AP	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	BA	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	CE	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	DF	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	ES	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7		7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7		7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7		12	7	7	12	12	7	7	
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12		7	7	12	12	7	7	
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7		12	7	7	
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12		7	7	
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		

As construtoras, apesar de não serem contribuintes do ICMS, são obrigadas a inscrever-se no Estado, para fins formais. Porém, o simples fato de possuírem inscrição não as transforma em contribuinte. Se a empresa de construção civil tem contrato de empreitada ou de subempreitada para executar uma obra e adquire mercadoria de terceiros (portas, janelas, cimento, esquadrias, lambris, tijolos), o fornecedor de material recolherá o ICMS.

Porém, quando a construtora aplicar essa mercadoria em obra de construção civil, mesmo que produza mercadoria, desde que no próprio local da obra, estará sujeita apenas ao ISS. Poderá até mesmo montar maquinário para produção de pré-molda-

dos ou de qualquer outra mercadoria. Se isso ocorrer dentro do canteiro de obra, haverá incidência somente do ISSQN.

Na prestação de serviços, não há venda de mercadorias, mas simples aplicação de materiais. O objeto do contrato não é a coisa em si, mas o fazer humano que requer a coisa como meio. A obrigação seria de fazer, e não de dar.

As exceções a essa regra estão previstas nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03. Ou seja, incide ICMS, e não ISS, no fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviço fora do local de prestação de serviços.

Ainda, sobre o diferencial de alíquota, as construtoras que adquirem material em Estado instituidor de alíquota de ICMS mais favorável, ao utilizarem essas mercadorias como insumos em suas obras, não estão compelidas à satisfação do diferencial de alíquota de ICMS do Estado destinatário, uma vez que essas construtoras são, de regra, contribuintes do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e não do ICMS.

Já as empresas que adquirirem mercadorias para revender ou para industrializar, ou ainda para integrar seu ativo imobilizado, podem escriturar o ICMS pago nessas aquisições, ou seja, o crédito do imposto por ocasião da entrada desses itens em seus estabelecimentos.

Quando essas empresas efetuarem as saídas de tais estoques em posteriores vendas tributadas, o imposto será cobrado do novo adquirente e escriturado em livro próprio, chamado débito do imposto. A empresa estará proibida de escriturar o crédito, ou dispensada de registrar o débito somente por meio de previsões em lei.

De acordo com a legislação tributária, para se creditar do ICMS, é necessário preencher as seguintes condições:

- ▶ Que o ICMS esteja corretamente destacado em documento fiscal hábil, com o atendimento de todas as exigências da legislação pertinente;
- ▶ Que o documento fiscal hábil seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, ou seja, esteja inscrito na repartição competente, encontre-se em atividade no local indicado e possibilite a comprovação dos demais dados cadastrais impressos no documento fiscal;
- ▶ Que o documento fiscal hábil seja escriturado no respectivo livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A.

O direito de crédito extinguir-se-á no prazo de cinco anos a partir da data da emissão pelo fornecedor do documento fiscal hábil. Assim, conforme já exposto, nas empresas comerciais, o ICMS pago nas compras das mercadorias para posterior revenda

é recuperável e deve ser segregado do preço das mercadorias e lançado contabilmente no grupo do Ativo Circulante, na conta Impostos a Recuperar – ICMS.

O ICMS é calculado por dentro, fazendo com que o valor do imposto integre o preço do material, ou seja, se o preço unitário da mercadoria é R\$1.000,00 mais 10% de IPI, subentende-se que o valor do ICMS já esteja incluso no preço da mercadoria e calculado de tal forma que o valor de venda sem impostos mais o imposto representa o valor da mercadoria.

3.4 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

Fato gerador

O âmbito do ISSQN, nos termos do art. 156, III, da CF, compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em Lei Complementar.

O fato gerador desse imposto é o descrito em lei ordinária do Município, observado, obviamente, o seu âmbito constitucional.

De acordo com o art. 1º, da Lei Complementar nº 116/03, o ISSQN tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da lista anexa à referida lei, ainda que tais serviços não constituam a atividade preponderante do prestador.

A propósito, segue a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003:

1 – Serviços de informática e congêneres

- 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
- 1.02 – Programação.
- 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
- 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
- 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
- 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
- 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
- 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza

- 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres

- 3.01 – (VETADO)
- 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

- 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
- 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
- 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres

- 4.01 – Medicina e biomedicina.
- 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
- 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
- 4.04 – Instrumentação cirúrgica.
- 4.05 – Acupuntura.
- 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
- 4.07 – Serviços farmacêuticos.
- 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
- 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.
- 4.10 – Nutrição.
- 4.11 – Obstetrícia.
- 4.12 – Odontologia.
- 4.13 – Ortóptica.
- 4.14 – Próteses sob encomenda.
- 4.15 – Psicanálise.
- 4.16 – Psicologia.
- 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
- 4.18 – Inseminação artificial, fertilização *in vitro* e congêneres.
- 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
- 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.
- 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres

- 5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

- 5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.
- 5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.
- 5.04 – Inseminação artificial, fertilização *in vitro* e congêneres.
- 5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.
- 5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.
- 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres

- 6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
- 6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.
- 6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.
- 6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.
- 6.05 – Centros de emagrecimento, spa e congêneres.

7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres

- 7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
- 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.
- 7.04 – Demolição.
- 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.
- 7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.
- 7.08 – Calafetação.

- 7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos.
- 7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.
- 7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.
- 7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.
- 7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.
- 7.14 – (VETADO)
- 7.15 – (VETADO)
- 7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.
- 7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.
- 7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.
- 7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.
- 7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.
- 7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.
- 7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza

- 8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.
- 8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

9 – Serviços relativos à hospedagem, turismo, viagens e congêneres

- 9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis-residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).
- 9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.
- 9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres

- 10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros,

- de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.
- 10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.
 - 10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.
 - 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*).
 - 10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.
 - 10.06 – Agenciamento marítimo.
 - 10.07 – Agenciamento de notícias.
 - 10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.
 - 10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.
 - 10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres

- 11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.
- 11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.
- 11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.
- 11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres

- 12.01 – Espetáculos teatrais.
- 12.02 – Exibições cinematográficas.
- 12.03 – Espetáculos circenses.
- 12.04 – Programas de auditório.
- 12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.
- 12.06 – Boates, *taxi-dancing* e congêneres.
- 12.07 – Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.
- 12.10 – Corridas e competições de animais.
- 12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.
- 12.12 – Execução de música.
- 12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos,

entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

- 12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.
- 12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.
- 12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.
- 12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia

- 13.01 – (VETADO)
- 13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.
- 13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.
- 13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.
- 13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia.

14 – Serviços relativos a bens de terceiros

- 14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
- 14.02 – Assistência técnica.
- 14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
- 14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.
- 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.
- 14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.
- 14.07 – Colocação de molduras e congêneres.
- 14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.
- 14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.
- 14.10 – Tinturaria e lavanderia.
- 14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.
- 14.12 – Funilaria e lanternagem.
- 14.13 – Carpintaria e serralheria.

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito

- 15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.
- 15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.
- 15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.
- 15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.
- 15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.
- 15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.
- 15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive 24 horas; acesso a outro banco e à rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.
- 15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos à abertura de crédito, para quaisquer fins.
- 15.09 – Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*).
- 15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.
- 15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.

- 15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.
- 15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos à carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.
- 15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão-salário e congêneres.
- 15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.
- 15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.
- 15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.
- 15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal

- 16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres

- 17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.
- 17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infraestrutura administrativa e congêneres.
- 17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.
- 17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão de obra.
- 17.05 – Fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

- 17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.
- 17.07 – (VETADO)
- 17.08 – Franquia (*franchising*).
- 17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.
- 17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).
- 17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.
- 17.13 – Leilão e congêneres.
- 17.14 – Advocacia.
- 17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.
- 17.16 – Auditoria.
- 17.17 – Análise de Organização e Métodos.
- 17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.
- 17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.
- 17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.
- 17.21 – Estatística.
- 17.22 – Cobrança em geral.
- 17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (*factoring*).
- 17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres

- 18.01 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres

- 19.01 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários

- 20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimenta-

ção de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais

21.01 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres

24.01 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

25 – Serviços funerários

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

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

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

27 – Serviços de assistência social

27.01 – Serviços de assistência social.

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

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

29 – Serviços de biblioteconomia

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

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

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

32 – Serviços de desenhos técnicos

32.01 – Serviços de desenhos técnicos.

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

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

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres

34.01 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

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

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

36 – Serviços de meteorologia

36.01 – Serviços de meteorologia.

37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins

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

38 – Serviços de museologia

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação

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

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda

40.01 – Obras de arte sob encomenda.

Nas palavras de Hugo de Brito , “o fato gerador do imposto – insista-se neste ponto – é definido pela lei municipal; mas essa definição há de respeitar os limites fixados pela lei complementar, que, por seu turno, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição que atribui competência aos Municípios”.

Base de Cálculo

No caso de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo. Sendo o imposto fixo, é impróprio falar sobre alíquota e base de cálculo, pois não há o que calcular.

Tratando-se de serviços prestados por empresas, o imposto, que neste caso é proporcional, tem como base de cálculo o preço do serviço. É a receita da empresa, relativa à atividade de prestação de serviços tributáveis.

Questão controversa é a dedução na base de cálculo do valor dos materiais e das subempreitadas. É necessária a observância da legislação municipal sobre o tema, a fim de se evitarem contingências fiscais.

Alíquotas

De acordo com o art. 156, §3º, I, da CF, os municípios gozam de autonomia para fixar as alíquotas do ISSQN, mas a União poderá, por lei complementar, fixar alíquotas máximas e mínimas para esse imposto.

Nos termos do art. 8º, da Lei complementar nº 116/03, a alíquota máxima do ISSQN é de 5%. Já a alíquota mínima é de 2%, nos termos do art. 88 do ADCT, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 3, de 12.6.2002.

3.5 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Fato Gerador

O fato gerador da CSLL é a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica, sendo que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Base de Cálculo

As Pessoas Jurídicas com fins lucrativos estão sujeitas ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido, conforme os principais critérios de determinação:

- 1 - lucro real;
- 2 - lucro presumido;
- 3 - lucro arbitrado.

LUCRO REAL

O art. 3º da IN nº 390, de 30/01/2004, dispõe que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

LUCRO PRESUMIDO

Feita a opção, a CSLL deverá ser apurada e recolhida nos mesmos moldes do IRPJ.

Receita

Considera-se:

- 1 - receita bruta auferida na atividade objeto da PJ;
- 2 - receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas com os objetivos sociais da PJ;
- 3 - os ganhos de capital;
- 4 - os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
- 5 - os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
- 6 - os rendimentos decorrentes de participações societárias.

Base de Cálculo

A base de cálculo da CSLL em cada trimestre, apurada com base no resultado presumido, corresponderá à aplicação dos seguintes percentuais:

- ▶ 12% da receita bruta auferida no período de apuração, conforme art. 29 da Lei nº 9430/96;
- ▶ 32% da receita bruta auferida no período de apuração para as pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, enquadradas no inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9249/95;
- ▶ 100% das receitas:
 - 1 - de quaisquer outras fontes não relacionadas com os objetivos sociais da PJ;
 - 2 - dos ganhos de capital;
 - 3 - dos ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
 - 4 - dos rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
 - 5 - dos rendimentos decorrentes de participações societárias.

LUCRO ARBITRADO

Segue as mesmas regras de tributação aplicáveis ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, item 3.1 (LUCRO ARBITRADO).

Alíquota

Apurada a base de cálculo pelos critérios do lucro real, presumido ou arbitrado, a alíquota incidente é de 9% (nove por cento).

3.6 Programa de Integração Social (PIS)

Fato Gerador

De acordo com o art. 3º, da Lei nº 9.715/98, o PIS tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil.

Base de Cálculo

A partir de 01/02/1999, com a edição da Lei 9.718/98, a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Em outras palavras, a base de cálculo é o valor total faturado incluindo mão de obra, materiais, BDI, lucro etc.

A Lei 10.637/02 introduziu a figura da cobrança não cumulativa do PIS. As alterações devem ser observadas pelas empresas tributadas com base no lucro real. Entretanto, manteve também o regime anterior denominado cumulativo. Na incidência cumulativa, não se podem utilizar créditos decorrentes das fases anteriores do processo produtivo/comerciais já tributadas e a alíquota irá incidir sempre sobre o valor da fase/faturamento atual.

Por outro lado, a incidência não cumulativa permite a utilização de créditos decorrentes das fases anteriores, deduzindo esses valores da base de cálculo da fase atual, conforme previsto na legislação que veda. Por exemplo, crédito referente ao valor dos bens ou pagamento de serviços adquiridos de pessoas físicas.

Em linhas gerais, a incidência cumulativa aplica-se às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previstos em lei.

Assim, na sistemática cumulativa, a base de cálculo do PIS será a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídos os valores relativos:

- ▶ ao IPI, nas empresas contribuintes do imposto, quando destacado em separado no documento fiscal;
- ▶ ao ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- ▶ às vendas canceladas, às devoluções de clientes e aos descontos concedidos incondicionalmente, a qualquer título;
- ▶ às reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como

- perda, que não representem entrada de novas receitas;
- ▶ ao resultado positivo de equivalência patrimonial, bem como receita de lucros e dividendos;
 - ▶ à receita decorrente de venda de itens do ativo permanente;
 - ▶ à exportação de mercadorias para o exterior; e
 - ▶ aos serviços prestados à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Na sistemática não cumulativa, há o aproveitamento de créditos gerados dos seguintes itens:

- ▶ bens adquiridos para revenda, exceto aqueles em relação às mercadorias e aos produtos submetidos ao regime de substituição tributária;
- ▶ bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- ▶ energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- ▶ aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- ▶ o valor das contraprestações de arrendamento mercantil da pessoa jurídica;
- ▶ máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- ▶ edificações ou benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- ▶ bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e sido tributada conforme disposto na lei 10.833/03;
- ▶ armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

O crédito será determinado mediante aplicação da alíquota própria sobre o valor das mercadorias, insumos e energia elétrica adquiridos no mês, aluguéis incorridos e encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados e dos imóveis próprios ou de terceiros, incorridos no mês. Ressalta-se que o direito ao crédito sobre o valor desses bens, custos ou despesas aplica-se exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

Não é cabível o crédito referente a custos pagos à pessoa física por mão de obra. É importante ressaltar que são excluídas quaisquer possibilidades de crédito sobre bens, serviços, custos ou despesas pagas a pessoas físicas.

Alíquotas

As duas sistemáticas de apuração têm alíquotas diferenciadas, quais sejam:

- 1 - 0,65% para incidência cumulativa;
- 2 - 1,65% para incidência não cumulativa.

3.7 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Fato Gerador

De acordo com o art. 2º da Lei Complementar 70/91, foi instituída a COFINS, tendo como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Base de Cálculo

A partir de 01/02/1999, com a edição da Lei 9.718/98, a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Em outras palavras, a base de cálculo é o valor total faturado incluindo mão de obra, materiais, BDI, lucro etc.

A Lei 10.833/03, de 29 de dezembro de 2003, introduziu a figura da cobrança não cumulativa da COFINS. A nova forma de cobrança entrou em vigor em 1º de fevereiro de 2004, sendo que as alterações devem ser observadas pelas empresas tributadas com base no lucro real. Entretanto, manteve também o regime anterior denominado cumulativo.

Na incidência cumulativa, não se podem utilizar créditos decorrentes das fases anteriores do processo produtivo/comerciais já tributadas e a alíquota irá incidir sempre sobre o valor da fase/faturamento atual.

Por outro lado, a incidência não cumulativa permite a utilização de créditos decorrentes das fases anteriores, deduzindo esses valores da base de cálculo da fase atual, conforme previsto na legislação que veda, por exemplo, crédito referente ao valor dos bens ou pagamento de serviços adquiridos de pessoas físicas.

Em linhas gerais, a incidência cumulativa aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previstos em lei.

Assim, na sistemática cumulativa, a base de cálculo da COFINS será a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídos os valores relativos:

- ▶ ao IPI, nas empresas contribuintes do imposto, quando destacado em separado no documento fiscal;
- ▶ ao ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- ▶ às vendas canceladas, às devoluções de clientes e aos descontos concedidos incondicionalmente, a qualquer título;
- ▶ às reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem entrada de novas receitas;

- ▶ ao resultado positivo de equivalência patrimonial, bem como receita de lucros e dividendos;
- ▶ à receita decorrente de venda de itens do ativo permanente;
- ▶ à exportação de mercadorias para o exterior; e
- ▶ aos serviços prestados à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Na sistemática não cumulativa, há o aproveitamento de créditos gerados dos seguintes itens:

- ▶ bens adquiridos para revenda, exceto aqueles em relação às mercadorias e aos produtos submetidos ao regime de substituição tributária;
- ▶ bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- ▶ energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- ▶ aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- ▶ o valor das contraprestações de arrendamento mercantil da pessoa jurídica;
- ▶ máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- ▶ edificações ou benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- ▶ bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme disposto na lei 10.833/03;
- ▶ armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

O crédito será determinado mediante aplicação da alíquota própria sobre o valor das mercadorias, insumos e energia elétrica adquiridos no mês, aluguéis incorridos e encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados e dos imóveis próprios ou de terceiros, incorridos no mês.

Ressalta-se que o direito ao crédito sobre o valor desses bens, custos ou despesas aplica-se exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

Não é cabível o crédito referente a custos pagos à pessoa física por mão de obra. É importante ressaltar que são excluídas quaisquer possibilidades de crédito sobre bens, serviços, custos ou despesas pagas a pessoas físicas.

Alíquotas

As duas sistemáticas de apuração têm alíquotas diferenciadas, quais sejam:

- 1 - 3,00% para incidência cumulativa;
- 2 - 7,60% para incidência não cumulativa.

3.8 Contribuição Previdenciária (INSS)

Fato Gerador

De acordo com o inciso I, do art. 195 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional de nº 20, de 15/12/1998, o fato gerador é composto pela folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Base de Cálculo

Tem como base de cálculo o valor da folha de pagamento dos empregados e remuneração dos trabalhadores avulsos.

Alíquotas

Contribuições da empresa

A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de: 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, inclusive menores aprendizes, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais;

15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Obs.: A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou de empresa de pequeno porte, que optar pela inscrição no SIMPLES, contribuirá na forma estabelecida na Lei Complementar 123/2006.

Contribuições adicionais

RAT – Risco de Acidente de Trabalho

Além das alíquotas mencionadas anteriormente, as empresas estão obrigadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Risco de Acidente de Trabalho (RAT).

O RAT destina-se ao custeio das aposentadorias especiais e dos benefícios concedidos em razão de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos presentes no ambiente de trabalho ou acidente do trabalho.

As alíquotas do RAT – Lei 10.666 de 08/05/03 – são pagas pelas empresas sobre o total da Folha de Pagamentos mensal.

Essas alíquotas são determinadas pelo Ramo de Atividade Econômica – CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) informadas na GFIP, e conforme o Art. 86 da IN 03/2005 – INSS, pelo Grau de Risco da empresa em cuja Atividade Preponderante o Risco de Acidente de Trabalho seja considerado:

1% - Empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

- 2% - Empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio;
- 3% - para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

FAP – Fator Acidentário de Prevenção

A nova metodologia do FAP – resoluções 1.308 e 1.309/2009 - foi aprovada em maio deste ano, pelo Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS) e ratificada pelo Decreto nº 6.957/2009.

O fator é um multiplicador a ser aplicado às alíquotas de 1%, 2% ou 3% da tarificação coletiva por subclasse econômica, incidentes sobre a folha de salários das empresas para custear aposentadorias especiais e benefícios decorrentes de acidentes de trabalho.

O FAP varia de 0,5 a 2 pontos, o que significa que a alíquota de contribuição da empresa pode ser reduzida à metade ou dobrar. O aumento ou a redução do valor da alíquota passará a depender do cálculo da frequência, gravidade e do custo dos acidentes em cada empresa.

O índice de frequência é baseado em toda a acidentalidade registrada pela empresa, com a Comunicação de Acidente de Trabalho (CAT) e todos os nexos técnicos sem CAT, incluído o Nexo Técnico Epidemiológico (NTEP) a partir de abril de 2007.

O FAP vai variar anualmente. Será calculado sempre sobre os dois últimos anos de todo o histórico de acidentalidade e de registros acidentários da Previdência Social, por empresa.

Terceiros

Somando-se ao INSS e ao RAT, as empresas são obrigadas ainda a recolher outras contribuições definidas de acordo com seu enquadramento no código FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social). As contribuições mais comuns são:

Salário-Educação – Destina-se ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para o financiamento da educação básica pública. Também pode ser aplicada na educação especial, desde que vinculada à educação básica. É calculada com base na alíquota de 2,5% sobre o valor total das remunerações pagas ou creditadas pelas empresas, a qualquer título, aos segurados empregados, ressalvadas as exceções legais e repassado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.

Contribuição ao INCRA (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária) – Destina-se aos programas e projetos relativos à reforma agrária, sendo calculada com a alíquota de 0,20% sobre o valor da Folha de Pagamento. Assim como no Salário-Educação, o INSS apenas é responsável pelo lançamento, arrecadação e fiscalização dessa contribuição, a favor do INCRA.

Contribuição ao SENAI 1%, Contribuição ao SESI 1,50% e SEBRAE 0,60% – Destinam-se à promoção da educação profissional e tecnológica, à inovação e à transferência de tecnologias industriais, bem como à qualidade de vida do trabalhador e de seus dependentes, com foco em educação, saúde e lazer. As obrigações das contribuições são de acordo com o Código Nacional da Atividade Econômica – CNAE, onde a empresa pode optar pelo recolhimento indireto via Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) / INSS, por meio da GPS (Guia da Previdência Social) junto às demais contribuições sociais ou diretamente em guias próprias, emitidas por um *software* instalado na empresa, via convênio com as instituições. Com a celebração do convênio é possível, ainda, obter-se um subsídio sobre o valor recolhido, que pode ser convertido para a própria empresa.

Contribuição Adicional para o SENAI – As empresas de grande porte, com mais de 500 empregados, devem também recolher, de forma obrigatória e diretamente ao SENAI, a Contribuição Adicional de 20% da contribuição básica, correspondente a 0,2% do valor do total da folha de salários (art. 10º do Decreto n.º 60.466 de 14/03/1967). O vencimento é o último dia útil do mês subsequente ao da competência. Essa contribuição pode ser revertida às empresas também na forma de concessão de bolsas de estudo, para aperfeiçoamento profissional de seu pessoal no Brasil e no exterior.

Retenção de INSS dos trabalhadores

A empresa é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado empregado, inclusive menor aprendiz, do trabalhador avulso e do contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração de acordo com os percentuais abaixo:

Salário-de-contribuição (R\$)

- ▶ Até 965,67 - 8,00%
- ▶ De 965,68 até 1.609,45 - 9,00%
- ▶ De 1.609,46 até 3.218,90 - 11,00%

Retenção INSS de prestadores de serviços

Deve reter e recolher, também, 11% do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços das empresas que prestarem serviços mediante cessão ou empreitada de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário. Entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação.

Enquadram-se nessa situação os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão de obra:

- ▶ limpeza, conservação e zeladoria;
- ▶ vigilância e segurança;

- ▶ construção civil;
- ▶ serviços rurais;
- ▶ digitação e preparação de dados para processamento;
- ▶ acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;
- ▶ cobrança;
- ▶ coleta e reciclagem de lixo e resíduos;
- ▶ copa e hotelaria;
- ▶ corte e ligação de serviços públicos;
- ▶ distribuição;
- ▶ treinamento e ensino;
- ▶ entrega de contas e documentos;
- ▶ ligação e leitura de medidores;
- ▶ manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;
- ▶ montagem;
- ▶ operação de máquinas, equipamentos e veículos;
- ▶ operação de pedágio e de terminais de transporte;
- ▶ operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão;
- ▶ portaria, recepção e ascensorista;
- ▶ recepção, triagem e movimentação de materiais;
- ▶ promoção de vendas e eventos;
- ▶ secretaria e expediente;
- ▶ saúde;
- ▶ telefonia, inclusive telemarketing.

Para se apurar a base de cálculo da retenção, devem-se observar as regras previstas nos artigos 149 a 151, da IN 03/05, do INSS, que seguem esquematizadas no quadro abaixo:

CONTRATO	NOTA FISCAL	VALOR DOS SERVIÇOS
Prevê e discrimina o valor (IN 03 art.149)	Discrimina o valor	Valor definido em contrato
Prevê, mas não discrimina o valor (IN 03, art. 150)	Discrimina o valor	50% do valor da NF
Não prevê o fornecimento e equipamento e não é inerente (IN 03, art. 151)	Ainda que discrimine o valor	Total da NF
Não prevê, mas o equipamento é inerente (IN 03, art. 150, § 1º)	Discrimina o valor	50% do valor da NF Construção Civil = percentuais do art. 150, § 1º, inc. II

Não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:

- ▶ 10% para pavimentação asfáltica;
- ▶ 15% para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;
- ▶ 45% para obras de arte (pontes ou viadutos);
- ▶ 50% para drenagem;
- ▶ 35% para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

Vale observar, entretanto, quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos acima, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou utilização de equipamento e o uso deste equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços. Exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a 30% (trinta por cento).

Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.

Por fim, vale destacar, que quando se tratar de empreitada total, não se pode falar em retenção obrigatória para a seguridade social. Nesse caso, é de se observar, ainda, que diferentemente da empreitada parcial (quando a retenção para a seguridade social é obrigatória), a matrícula CEI é de responsabilidade da Contratada.

Retenção na Prestação de Serviços em Condições Especiais

Quando a atividade dos segurados na empresa contratante for exercida em condições especiais que prejudiquem sua saúde ou integridade física, de forma a possibilitar a concessão de aposentadoria especial após 15, 20 ou 25 anos de trabalho, o percentual da retenção aplicado sobre o valor dos serviços prestados por esses segurados, a partir 1º de abril de 2003, deve ser acrescido de quatro, três ou dois

pontos percentuais, respectivamente, perfazendo o total de 15, 14 ou 13 pontos percentuais.

Para fim do disposto no *caput*, a empresa contratada deverá emitir nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços específica para os serviços prestados em condições especiais pelos segurados ou discriminar o valor desses na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

Havendo possibilidade de identificação do número de trabalhadores envolvidos e não envolvidos com as atividades exercidas em condições especiais, a base de cálculo para incidência do acréscimo de retenção será proporcional ao número de trabalhadores envolvidos nas atividades exercidas em condições especiais.

Não havendo possibilidade de identificação do número de trabalhadores envolvidos e não envolvidos com as atividades exercidas em condições especiais, o acréscimo da retenção incidirá sobre o valor total dos serviços contido na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, no percentual correspondente à atividade especial.

Quando a empresa contratante desenvolver atividades em condições especiais e não houver previsão contratual da utilização ou não dos trabalhadores contratados nessas atividades, incidirá, sobre o valor total dos serviços contido na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, o percentual adicional de retenção correspondente às atividades em condições especiais desenvolvidas pela empresa ou, não sendo possível identificar as atividades, o percentual mínimo de 2% (dois por cento).

Uma observação importante a fazer é que a contratada deve elaborar o Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP dos trabalhadores expostos a agentes nocivos, com base, dentre outras informações, nas demonstrações ambientais da contratante ou do local da efetiva prestação de serviços.

GPS - Valor inferior a R\$29,00

A Resolução INSS/DC nº 39 de 23/11/00 determinou o valor mínimo de R\$29,00 (vinte e nove reais) para recolhimento de contribuições previdenciárias junto à rede arrecadadora, a partir de 1º de dezembro de 2000.

O contribuinte que eventualmente possuir recolhimento inferior a R\$29,00 deverá acumular este valor com os próximos futuros, até que a soma atinja este mínimo, para então proceder ao recolhimento, utilizando a última competência como base de informação no campo 4 da GPS.

Compensação

O artigo 203 da Instrução Normativa 03 de 2005 prescreve:

“A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, conforme previsto nos arts. 140

e 172 poderão compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social, desde que a retenção esteja destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.”

Parágrafo 6º

“A compensação do valor retido deverá ser feita no documento de arrecadação do estabelecimento da empresa que sofreu a retenção, sendo vedada a compensação em documento de arrecadação referente a outro estabelecimento.”

Na hierarquia das normas, foi criada a Lei Ordinária 11.941 de 28 de Maio 2009, modificando a base legal citada acima, dando assim nova redação:

“Art. 31. § 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.”

A partir daí, conclui-se que os saldos de retenções que antes eram compensados posteriormente no mesmo estabelecimento, poderão ser compensados em estabelecimentos diversos Matriz x Filiais, desde que seja cessão de mão de obra.

O controle passa a tornar-se mais rigoroso e detalhado por parte da empresa, já que, em possíveis fiscalizações, os auditores fiscais irão exigir os dados do estabelecimento no qual foi originada a compensação.

4 - Como considerar tributos em um orçamento

Para exemplificar, de forma sintética e direta, as considerações para se calcular o valor das incidências de tributos no orçamento de uma obra, é necessário fixarmos algumas premissas:

- 1º. O raciocínio a seguir apresentado é hipotético e baseia-se em parâmetros de orçamentos de obras civis que envolvem o fornecimento por parte de construtoras de Materiais, Equipamentos e Mão de Obra e Serviços.
- 2º. O modelo apresentado fixa métodos de composição de custos que não são normatizados e são particulares de cada empresa, como trataremos em cada tópico.
- 3º. Inicialmente, caracterizaremos o “Custo Direto (CD)”, depois o “Preço de Venda (PV)”, para então identificarmos todos os tributos, pois os mesmos têm bases de cálculos específicas, como pode ser observado nos capítulos anteriores.
- 4º. Cada empresa tem uma forma de estruturar seus custos na formação de suas propostas e “Preços de Venda (PV)”, portanto, para completarmos o raciocínio que fechará esta cartilha, não incluiremos na estruturação do nosso exemplo os custos com:
 - a. Contingências;
 - b. Despesas Diversas;
 - c. Seguros;
 - d. Custo Financeiro;
 - e. Outros custos similares.
- 5º. Os tributos podem estar inclusos na taxa de BDI (Bonificação de Despesas Indiretas), a critério da metodologia adotada pela empresa na estruturação do seu orçamento. Esse tema, portanto, deve ser tratado em uma abordagem específica, como parte da estratégia e cultura de cada empresa.

Custo Direto (CD)

É o custo composto pelos seguintes grupos de custos:

- ▶ **Material:** Qualquer material utilizado para caracterizar a entrega do escopo do contrato, ou seja, areia, cimento, tijolo, concreto, gesso, esquadrias, aço, alumínio, elevadores, materiais elétricos, materiais hidráulicos, telhas, tintas, EPIs, alimentação etc.
- ▶ **Mão de Obra:** Todo e qualquer custo relacionado ao pagamento de salários e encargos,

sejam eles dos funcionários ou subcontratados que prestam serviço para o objeto do contrato.

Como exemplo de contrato exclusivo de mão de obra, temos o fornecimento da Mão de Obra para instalações elétricas, na qual a construtora adquire os materiais e a prestadora de serviços disponibiliza engenheiros, técnicos, eletricitistas e ajudantes.

Para os contratos mistos, citamos como exemplos elevadores, concreto, aço cortado e dobrado, esquadrias montadas e instaladas etc.

Em todos esses contratos, a construtora deve ter o cuidado na hora de interpretar e considerar corretamente cada categoria de custos, para a devida consideração dos tributos.

- ▶ **Equipamentos:** No caso hipotético que apresentaremos, este grupo de custos refere-se à locação de insumos para auxílio da execução de serviços, tais como veículos, equipamentos de terraplenagem, andaimes, cimbramentos e outros.
- ▶ **Serviços de Terceiros:** São aqueles custos explicitados no contrato entre a Construtora e o Cliente Final, referentes a serviços executados por terceiros. Esse grupo de custos pode envolver todos os grupos de custos anteriormente tratados e deve ser observado em cada caso específico.

Fixados esses conceitos, ressaltamos o cuidado que o leitor deve ter, pois, cada empresa tem seus critérios e cultura para composição do custo de uma obra e este certamente é outro tema a ser abordado.

Preço de Venda (PV)

É aquele ofertado a um potencial CONTRATANTE e convertido em fatura ao longo do desenvolvimento de um contrato.

Além do “Custo Direto (CD)”, para se obter o “Preço de Venda (PV)” é necessário, no mínimo, agregar os seguintes grupos de custo:

- ▶ **Administração Central** – Valor que remunerará as despesas administrativas do seu escritório.
- ▶ **Lucro** – Valor arbitrado estrategicamente pela Direção da empresa.
- ▶ **Tributos incidentes sobre o valor faturado** – Valor que incide sobre todos os grupos de custos anteriormente citados, inclusive os custos com outros tributos, e ainda sobre o valor da própria fatura.

Com todas as premissas estabelecidas e claramente definidas e compreendidas pela proponente que está compondo um orçamento a ser ofertado e, principalmente, com todos

os conceitos de tributos tratados nos capítulos anteriores, a título de exemplo sugerimos a seguinte composição de orçamento:

CUSTO DIRETO (CD) R\$100.000			
100%			
MATERIAIS	MÃO DE OBRA	EQUIPAMENTOS	SUBCONTRATADOS
R\$58.470	R\$36.530	R\$3.000	R\$2.000
(58,74%)	(36,53%)	(3%)	(2%)
Inclusos IPI e ICMS	Salários 17,99% Encargos 18,54% Incluso INSS		

Nesta composição, os seguintes tributos já deverão estar inclusos com as considerações e especificidades já tratadas nos capítulos anteriores:

- ▶ **INSS:** O valor de R\$36.530,00 acima já inclui esta contribuição, que no orçamento fará composição do percentual dos encargos sociais e obrigações trabalhistas que incidirá sobre o custo de mão de obra total. Este percentual pode variar de acordo com as políticas e especificidades de cada empresa e região, podendo variar também em função da atividade do negócio. Com relação à retenção a ser feita pelo cliente sobre a nota fiscal do serviço executado, deve ser informado, tanto na carta de orçamento quanto no contrato de prestação de serviço, o percentual do valor total que corresponde à mão de obra. Segue um modelo de composição de encargos sociais, cuja permanência considerada foi de 6 meses.

ENCARGOS PREVIDENCIÁRIOS E TRABALHISTAS

GRUPO I

PREVIDÊNCIA SOCIAL (INSS)	20,00%
SESI	1,50%
SENAI	1,00%
SEBRAE	0,60%
INCRA	0,20%
SALÁRIO-EDUCAÇÃO	2,50%
SEGURO-ACIDENTE	3,00%
FGTS	8,00%
SECONCI	1,20%
SOMA	38,00%

GRUPO II

DESCANSO SEMANAL REMUNERADO	17,63%
FÉRIAS	11,22%
1/3 CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS	3,74%
FERIADOS	4,06%
AVISO PRÉVIO	18,34%
ENFERMIDADE	1,48%
ACIDENTES DE TRABALHO	0,11%
ADICIONAL NOTURNO	0,84%
LICENÇA-PATERNIDADE	0,05%
13º SALÁRIO	11,22%
SOMA	68,69%

GRUPO III

MULTA FUNDIÁRIA (rescisão sem justa causa)	5,12%
SOMA	5,12%

GRUPO IV - INCIDÊNCIA I NO II

$0,3800 \times 0,6869$	26,10%
SOMA	26,10%

TOTAL GERAL	137,91%
--------------------	----------------

- ▶ **IPI:** Incidirá sobre o valor de aquisição do produto, sendo que a alíquota será aquela definida na tabela “TIPI”. Assim, para formatação do orçamento, a empresa deverá considerar no custo do produto a ser adquirido os valores relativos ao IPI incluídos ou não pelo fabricante ou fornecedor. No valor acima, consideramos que na oportunidade da definição do preço de cada material o comprador solicitou ao fornecedor a inclusão deste tributo ofertado, incluso na parcela de R\$58.470,00 dos materiais.
- ▶ **ICMS:** Incidirá sobre o valor da operação relativa à circulação de mercadoria, ou o preço do serviço respectivo, sendo que as alíquotas internas e interestaduais variam de acordo com cada Estado. Assim, para formatação do orçamento, a empresa deverá considerar o custo do produto a ser adquirido, acrescido dos valores relativos ao ICMS. É importante observar, em todos os casos, de qual Estado a mercadoria está sendo adquirida, bem como para qual Estado a mercadoria está sendo enviada. Isso para que os incentivos fiscais de cada Estado e o diferencial de alíquota sejam utilizados de forma a ajudar a minorar os custos de aquisição de cada mercadoria. Pode-se dizer, inclusive, tratar-se de um planejamento fiscal na elaboração de um orçamento. No valor acima, consideramos que na oportunidade da definição do preço de cada material o comprador solicitou ao fornecedor a inclusão deste tributo ofertado, incluso na parcela de R\$58.470,00 dos materiais.

Preço de Venda (PV)

Na consolidação deste valor, devem-se incorporar todos os custos e tributos acessórios formalizados no contrato entre a CONTRATANTE e a CONTRATADA. Os próximos tributos têm uma forma singular de serem calculados e tratados, devendo ser bem compreendidos nas abordagens dos capítulos anteriores, pois variam diretamente com o “Preço de Venda (PV)” ou valor efetivamente faturado, ou ainda com a forma como a empresa é gerida. São eles:

- ▶ **IRPJ e CSSL:** A base deste tributo e desta contribuição é o lucro que a proponente pretende ter ao assinar um contrato, ou formalizar uma proposta além do enquadramento da empresa junto a Receita Federal, conforme descrito nos capítulos anteriores. O lucro pretendido é um percentual arbitrado estrategicamente pela Direção da empresa. Se o lucro bruto for de 10% sobre o “Preço de Venda (PV)”, estes tributos já estarão incluídos neste percentual. O que significa que o lucro líquido arbitrado será efetivamente menor que 10% do valor faturado.
- ▶ **ISSQN:** Incidirá sobre o valor dos serviços e será devido, no caso das atividades de serviço aqui tratadas, no local da prestação de serviços, sendo que as alíquotas, que podem variar de 2% a 5%, dependem da legislação municipal do local da obra. Assim, para formatação do orçamento, a empresa deverá considerar o preço total do serviço (valor bruto da nota fiscal) e sobre esse valor aplicar a alíquota do local onde a obra será executada. É importante observar que embora tendo como diretriz os ditames da Lei Complementar 116/2003, cada município elabora a sua própria legislação. Diante disso, sugere-se fazer uma consulta prévia na prefeitura do local onde a obra vai ser execu-

tada, para verificar a possibilidade de dedução dos materiais a serem empregados na obra e das subempreitadas da base de cálculo do ISSQN, a fim de se garantir uma diminuição do valor final do imposto a ser pago. Assim, a base deste tributo depende diretamente de uma legislação municipal, que deve ser cuidadosamente analisada. No exemplo desta Cartilha, consideramos que após todas as avaliações das especificidades da legislação, este tributo incidirá em 2% (dois por cento) sobre o valor de cada fatura emitida ou do “Preço de Venda (PV)”.

- ▶ **Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para a Seguridade Social (COFINS):** Por uma disposição expressa da Lei 11.434/06, art. 7º e Medida Provisória 451/2008, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa do PIS e da COFINS as receitas decorrentes da execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil até 31 de dezembro de 2010. Assim, as alíquotas a serem aplicadas sobre o orçamento serão 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS, incidentes sobre o valor total do contrato, excluindo os casos de faturamento direto de materiais para o cliente. Destaca-se que a incidência será sobre o valor total a ser faturado, inclusive matérias, mão de obra, seguros, lucro etc.

A Administração Central não é um tributo e foi estrategicamente definida pela Direção da empresa e será de 10% do Preço de Venda, ou seja, do valor a ser faturado. Este grupo de custo está aqui colocado apenas para efeito didático.

Com todas essas premissas, podemos continuar nosso exemplo, mantendo como base de cálculo o “Custo Direto (CD)” estratificado, conforme descrito anteriormente:



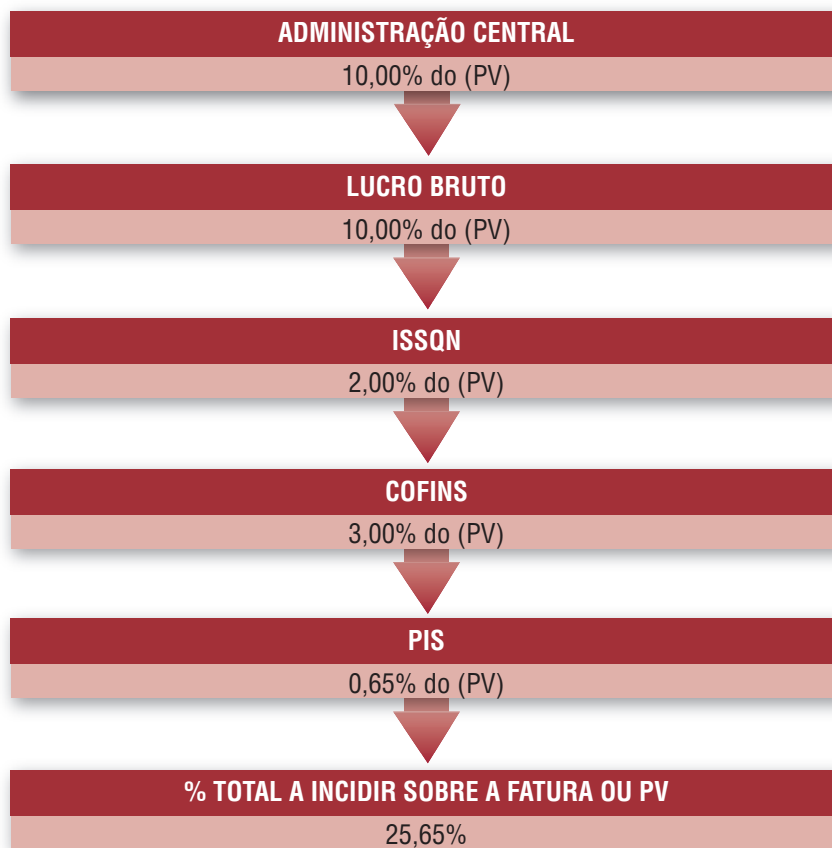
O lucro bruto foi estrategicamente definido pela Direção da empresa em 10% do Preço de Venda (PV), sabendo-se que o IRPJ e o CSSL estão, neste exemplo, contemplados neste percentual. Essa metodologia de cálculo e consideração é uma prerrogativa de cada empresa.

O ISSQN está considerado como 2% sobre o “Preço de Venda (PV)”, ressalvadas as especificidades deste tributo nos capítulos anteriores.

O COFINS é um tributo que incide 3,00% sobre o valor do “Preço de Venda (PV)”.

O PIS é um tributo que incide 0,65% sobre o valor do “Preço de Venda (PV)”.

Sugerimos o seguinte método para calcular o Fator Multiplicador (FM) do Custo Direto (CD):



$$FM = 100\% / (100\% - 25,65\%)$$

$$FM = 134,49\%$$

Logo:

$$PV = CD \times FM$$

Ou seja:

$$PV = R\$100.000,00 \times 134,49\%$$

$$PV = R\$134.498,99$$

Assim, temos:

$$\text{Preço de Venda (PV)} = R\$134.498,99$$

$$\text{Custo Direto (CD)} = R\$100.000,00$$

Onde:

Administração Central

- ▶ 10,00% do PV
- ▶ 13,00% do CD

Lucro Bruto (Inclusive IRPJ e CSLL)

- ▶ 10,00% do PV
- ▶ 13,45% do CD

IPI e ICMS

- ▶ Incluídos no valor dos Materiais

INSS

- ▶ Incluso na Mão de Obra (Encargos Sociais)

ISSQN

- ▶ 2,00% sobre o PV
- ▶ 2,68% do CD

COFINS

- ▶ 3,00% sobre o PV
- ▶ 0,87% do CD

PIS

- ▶ 0,65% sobre o PV
- ▶ 4,03% do CD

NOTA

Os percentuais e valores citados anteriormente não podem ser confundidos com a taxa de BDI (Bonificação de Despesas Indiretas), embora estejam nela inseridos. Este tema deve ser tratado em uma abordagem específica. Na composição do Preço de Venda (PV), cada empresa pode incluir partes da BDI (Bonificação de Despesas Indiretas), em grupos distintos do Custo Direto (CD), tais como: Mão de obra local, equipamentos, contingência, custos financeiros, despesas diversas, seguros etc. Assim, a variação desses custos poderá ser vinculada ao “Preço de Venda (PV)” ou ao “Custo Direto (CD)”.

Resumo Geral de Tributos

PRINCIPAIS TRIBUTOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL EM REGIME DE EMPREITADA DE MÃO DE OBRA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS

TRIBUTO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA LEGAL	CÁLCULO
PIS	100% Faturamento	0,65%	Faturamento x 0,65%
COFINS	100% Faturamento	3,00%	Faturamento x 3,00%
IRPJ Imposto de Renda	8% Faturamento (lucro presumido) ou 100% lucro real apurado	15,00%	Faturamento x 1,20%
CSLL Contribuição Social	12% Faturamento (lucro presumido) ou 100% lucro real apurado	9,00%	Faturamento x 1,08%
ISS	Valor serviços	2% a 5%	Ver deduções admitidas legislação



**Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de Minas Gerais
SEBRAE-MG**

Av. Barão Homem de Melo, 329 - Nova Suíça
CEP 30460-090 - Belo Horizonte - MG
Central de Atendimento: 0800 570 0800
www.sebraemg.com.br

Presidente do Conselho Deliberativo
Roberto Simões

Diretor-Superintendente
Afonso Maria Rocha

Diretor de Operações
Matheus Cotta de Carvalho

Diretor Técnico
Luiz Márcio Haddad Pereira Santos

Gerente da Unidade de Atendimento Coletivo da Indústria e Territoriais
Marise Xavier Brandão

Coordenadora Estadual da Construção Civil
Vanessa Visacro

Gerente da Macrorregião Centro
Antônio Augusto Vianna de Freitas

Gestora da Construção Civil da Macro Centro
Denise Fernandes de Andrade Duarte