

A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL SIMPLIFICADA PARA AS MICROEMPRESAS (ME) E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (EPP) ANTE OS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

Jorgiana Silva dos Santos¹

José Roberto Batista²

RESUMO

Esse estudo traz uma abordagem sobre a importância da escrituração contábil completa para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo regime especial de tributação Simples Nacional, tendo em vista o tratamento diferenciado concedido a essas empresas, conforme determina o Código Civil Brasileiro (LEI 10.406/2002). O texto expõe o uso da escrituração não apenas para fins fiscais, mas também como ferramenta gerencial, além de ser exigível caso as empresas optantes pelo Simples Nacional percam esse tratamento beneficiado. Portanto, procedeu-se a um relato sobre o Sistema Tributário Nacional, à análise dos princípios contábeis relacionados com a escrituração contábil e à legislação aplicável as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Realizou-se, também o exame de um parecer emitido pela Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás que discorre sobre os motivos e a necessidade das empresas optantes pelo Simples Nacional em manterem a escrituração completa, em virtude das obrigações acessórias que passam a ser exigidas quando ocorrer a exclusão do regime beneficiado.

Palavras-Chave: simples nacional – escrituração contábil completa e simplificada – normas e princípios de contabilidade – continuidade das entidades.

INTRODUÇÃO

O presente estudo enfoca o tema da escrituração contábil completa para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo regime Simples Nacional enquanto obrigação acessória e ferramenta para a gestão dessas empresas. Seu conteúdo busca a compreensão quanto à abrangência da Lei Complementar nº. 123/2006, considerando que existem muitas dúvidas em relação à realização da escrituração simplificada.

As dificuldades encontradas surgem devido à limitação dada pelo legislador no artigo 27, Seção VII, da Lei Complementar nº. 123/2006 que estabelece tratamento diferenciado e favorecido às Micro e Pequenas Empresas, optantes pelo Simples Nacional, ficando facultada a essas empresas a adoção de contabilidade simplificada.

Esse estudo é importante por trazer esclarecimentos aos acadêmicos, profissionais da contabilidade e empresários a respeito da realização das obrigações acessórias exigidas às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. No transcorrer desta análise, o pesquisador terá a oportunidade de entender a questão

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Araguaia

² Professor Adjunto do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Araguaia.

da obrigatoriedade ou não da realização da contabilidade completa pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, será exposto os benefícios que a legislação tributária contempla às essas empresas, tendo em vista o valor das informações geradas pela contabilidade para a continuidade das empresas, assim como também por cumprir com os princípios contábeis, conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade.

O objetivo deste estudo é mostrar a importância de os contribuintes optantes pelo Simples Nacional manterem a escrituração completa em consonância com as normas e princípios da contabilidade. Verificar como a LC 123/2006 se refere à simplificação da escrituração fiscal e não à contabilidade simplificada e expor a relação existente entre as informações geradas pela contabilidade completa e a continuidade dessas empresas, por meio de uma boa gestão.

Tendo a metodologia como o caminho para dar cientificidade a este estudo, assim recorreu-se neste artigo ao método da revisão bibliográfica, que se baseia na análise da literatura já publicada sobre tema abordado a fim de expor os princípios contábeis relacionados com a escrituração contábil. Também se utilizou da análise de um parecer da Secretaria do Estado de Goiás a fim de expor os benefícios do uso da escrituração contábil para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional em situação de exclusão desse regime.

Nesse sentido, o estudo utilizou como principal referencial teórico a Legislação do Simples Nacional – Lei Complementar 123/2006, que é considerada como a Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, para exprimir as obrigações da escrituração contábil para essas empresas. Utilizou-se também do código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002), que expressa os princípios contábeis referente à escrituração contábil, e os teóricos tributaristas Harada (2010), Oliveira (2011), Fabretti (2009), Gallo (2010), Marins (2007) e o Parecer Nº 1.446/2012 – GEOT, Secretaria da Fazenda de Goiás.

Para discorrer sobre o tema, inicialmente apresenta-se uma síntese do Sistema Tributário no Brasil. Em seguida, faz-se um estudo sobre a Lei Complementar 123/2006 que é considerada a lei geral das micro e pequenas empresas, cabendo a ela instituir normas gerais no que diz respeito ao tratamento diferenciado e favorecido a ser concedido às microempresas e empresas de

pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional. Na sequência, faz-se uma abordagem sobre os tributos que o regime especial simplificado – Simples Nacional contempla, e qual a definição de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Logo após defini-se a escrituração contábil e fiscal, assim como as suas formalidades aplicadas à micro e pequenas empresas, além disso, um estudo de caso sobre os procedimentos a serem adotados por essas empresas optantes pelo Simples Nacional em situação de exclusão do sistema e, por fim, as considerações finais.

Sistema Tributário Nacional e Lei Complementar 123/2006.

Sistema Tributário

O emprego do dinheiro público para a realização dos objetivos públicos constitui elemento essencial da despesa pública. Esses objetivos públicos se constituem na realização de obras e prestação de serviços públicos.

Dada a existência da despesa tem que ter a receita, diante disso pode-se descrever que a receita pública é o ingresso de dinheiro aos cofres do Estado para realização dos seus objetivos. Antigamente, o Estado provia suas necessidades financeiras por meio de guerras de conquistas, de doações voluntárias e de vendas de bens do seu patrimônio.

O crescimento de despesas públicas em razão das diversas atividades realizadas pelo Estado exigiu que o Poder Público lançasse mão de outras formas de aquisição de recurso financeiros, capazes de manter um fluxo regular e permanente de ingressos.

Assim, o Estado mantém o processo de obtenção de recursos financeiros pela venda de seus bens e serviços e, além disso, aumentou a sua força coercitiva para retirar dos particulares uma parcela de suas riquezas, expressa em dinheiro, sem qualquer prestação. O dinheiro obtido por esse processo se denomina tributo (HARADA, 2010).

O conceito de tributo não é uniforme entre os doutrinadores, no entanto todos concordam que neste deve estar incluída a característica da coercitividade. Nesse sentido, os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige dos contribuintes em razão do seu poder de império.

Conforme definido no artigo 3º do CTN (Código Tributário Nacional) tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa

expressar, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Partindo dessa conceituação, entende-se que o tributo é sempre um pagamento compulsório em moeda, isso significa prestação em dinheiro e representa uma obrigação de dar. Agora, o pagamento pode ser feito por algo equivalente à moeda, desde que a legislação tributária autorize.

A legislação ao dizer que não se constitua sanção de ato ilícito, buscou fazer a distinção entre tributo e multa, porque a multa sempre representa uma sanção pecuniária pela prática de ato ilícito, enquanto a cobrança do tributo não representa imposição de penalidade. Assim, o pagamento compulsório refere-se à multa por infração fiscal e não ao tributo.

O CTN estabelece ainda que o tributo seja sempre vinculado à vontade da lei, obedecendo ao princípio da legalidade (art. 150, I, da CF), ou seja, “o tributo só pode nascer da lei” (HARADA, 2010, p. 305).

O tributo somente é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, significa que a cobrança de tributo só se processa por meio de atos administrativos vinculados, sem margem de qualquer vontade do agente público. Além disso, o Fisco só pode agir na forma e nos estritos limites fixados em lei para a cobrança dos tributos.

Sobre a natureza jurídica do tributo, o art. 4º do CTN estabelece que ela seja determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação tributária, sendo irrelevante para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas por lei e a destinação legal do produto de sua arrecadação.

Nesse sentido, o tributo é o gênero as espécies são os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria. Segundo Harada (2010), essa divisão tripartite dos tributos é clássica. Há autores que negam o caráter tributário do imposto compulsório e excluem as contribuições sociais, denominando-as de contribuições parafiscais.

Em termos de direito positivo brasileiro, estes são as espécies de tributo: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais do artigo 149 da Constituição Federal de 1988 e contribuições sociais do artigo 195 da CF.

O imposto é instituído por lei e independe de qualquer atividade estatal desenvolvida pelo Estado em favor do contribuinte, ou seja, o Estado não precisa realizar nenhuma prestação específica ao sujeito passivo. O imposto está assim definido no artigo 16 do CTN: imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica relativa ao contribuinte. A doutrina costuma classificar os impostos em diretos e indiretos.

Os impostos diretos é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, isto é, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei assume a obrigação de pagar o imposto. Já os impostos indiretos são aqueles em que o ônus tributário recai sobre o consumidor por meio da repercussão econômica (HARADA, 2010).

As taxas são tributos relativos à atuação estatal por meio do poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível. Nesse sentido, a obrigação tributária surge a partir do momento que o serviço público se torna disponível ao contribuinte, visto a atuação do estado estar diretamente direcionada ao contribuinte (HARADA, 2010).

A taxa é definida no artigo 77 do CTN como sendo “o tributo cobrado em razão de atos decorrentes do poder de polícia ou da utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição”.

O poder de polícia é espécie do poder da Administração Pública, fundado no princípio da prevalência do interesse público sobre o interesse privado, ou seja, diz respeito ao poder do estado de fiscalizar e autorizar determinadas atividades, com objetivo da manutenção da ordem pública.

Os serviços públicos são definidos e delimitados, onde mediante um serviço específico torna-se compulsório o pagamento da taxa. O poder de polícia é o poder de regulamentação concedido ao estado, tendo por limite a lei (HARADA, 2010).

O emprego do poder de polícia na esfera tributária enseja a classificação dos tributos em fiscal, estabelecido no interesse da arrecadação, e em extrafiscal, decretado como instrumento regulatório de atividades.

A contribuição de melhoria prevista no art. 145 inciso III da CF surge da atuação do estado de forma indireta ao contribuinte, visto existir um elemento

intermediário entre a atividade estatal e a obrigação do sujeito passivo. Esse elemento é a valorização do imóvel. Dessa forma, a cobrança da contribuição de melhoria só será legítima quando em decorrência da execução da obra pública coexistir a valorização imobiliária, fundamentada no princípio da equidade.

A contribuição de melhoria é assim definida pelo CTN em seu art.81

[...] é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A Constituição Federal de 1988 não limita a arrecadação ao custo total da obra, conforme EC nº 23, de 1º de Dezembro de 1983 que alterou a expressão “valorização de imóveis” do art. 19 inciso III, anteriormente usada, para “imóveis beneficiados” podendo o legislador ordinário definir como limite individual da contribuição de melhoria o acréscimo que da obra pública resultar para cada imóvel beneficiado conforme CTN art.81.

O empréstimo compulsório é tributo instituído exclusivamente pela União, mediante lei complementar para suprir despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, obedecendo-se o princípio da anterioridade. Determina ainda a Constituição que a aplicação da arrecadação do empréstimo deve está vinculada à despesa que fundamentou a sua instituição (CF/88 art.148).

As contribuições sociais foram introduzidas no ordenamento jurídico pelo art. 149 e 195 da CF, tendo como principal peculiaridade sua destinação constitucionalmente definida. As contribuições atuam como instrumento da União nas seguintes áreas: intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social. A função das contribuições está relacionada aos interesses de sua categoria, e pode ser para-fiscais ou extrafiscais.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como, as contribuições de interesse social ostentam nítida função para-fiscal. Destinam-se a suprir de recursos financeiros, as entidades do Poder Público com

atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que dispõe de orçamento próprio.

Essas contribuições devem constituir receitas nos orçamentos das entidades representativas das respectivas categorias, enquanto as contribuições de seguridade social constituem receita no orçamento da seguridade, de que trata o artigo 165, parágrafo 3º, CF, sendo assim, são caracterizadas como para-fiscais.

A contribuição de intervenção no domínio econômico representa instrumento de atuação da União no setor econômico, por sua vez, vinculam-se ao órgão do Poder Público, incumbido de desenvolver ações intervencionistas, ou de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal na economia, sendo que esse planejamento econômico só é impositivo para o setor público (art.174 CF).

Essa contribuição ordinatória só pode ser instituída em caráter excepcional, quando e enquanto persistir a desorganização de determinado segmento da economia. Sua finalidade vem a caracterizar tal espécie como tributo de função extrafiscal, visto sua utilização não ter fins arrecadatórios.

Cita-se como exemplo dessa contribuição a Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e seus Derivados e Álcool Etílico Combustível (CIDE). O produto dessa arrecadação destina-se ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais ligados a indústria de petróleo e de gás e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes (HARADA, 2010).

Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

A Lei Complementar 123/2006 com fundamento nos preceitos da nossa Constituição Federal art.146, parágrafo único, instituiu o Simples Nacional, visto a Constituição dar respaldo à Lei Complementar para doutrinarem critérios especiais de tributação, no intuito de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União, criando normas de igual objetivo (art.146- A, CF).

Diante disso, a Lei Complementar 123/2006 passa a ser considerada a Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas, cabendo a ela instituir normas gerais no que

diz respeito ao tratamento diferenciado e favorecido a ser concedido às microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 179, CF).

O Simples Nacional é um Sistema Integrado de Recolhimento de Impostos e Contribuições das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), também denominado SUPER SIMPLES, substituiu o SIMPLES Federal (Lei nº 9.317/96) e o Estatuto das ME e das EPP (Lei nº 9.841/99). Criado conforme dito outrora pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 sofreu várias alterações, tais como as Leis Complementares nº 127/2007, 128/2008, em último a Lei 139/2011, vigente a partir de 1º de julho de 2007.

Para implantação, acompanhamento e gestão das normas e benefícios previstos na Lei Geral, foram criados os seguintes órgãos, com funções próprias:

I. Comitê Gestor – instituído pelo Decreto nº 6.038/07, com atribuições de tratar e dispor sobre políticas e aspectos tributários das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN, vinculado ao Ministério da Fazenda, que é composto por dois representantes da União, dois representantes dos Estados e Distrito Federal e dois dos Municípios; e

II. Fórum Permanente – instituído pelo Decreto nº 6.174/07, com atribuições para tratar dos demais aspectos da Lei Geral no interesse das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, sob a presidência e coordenação do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, composto por representantes de órgãos federais, do SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) e de outras entidades representativas das micro e pequenas empresas.

O regime especial tributário é associado a importantes medidas de intuito racionalizador do mercado, do trabalho, do crédito, da burocracia, da justiça, entre outras (LEI nº 9.841/99). Com essa integração, a grande maioria das MP (Micro Empresas) e EPP (Empresas de Pequeno Porte) passou a pagar menos impostos, conforme cita WANKE e MAGALHÃES (2012, p. 04) “a redução média ficou em torno de 20% para quem já optava pelo Simples Federal, e em alguns Estados chegou a 50%. Para as empresas que não optavam, a redução chegou a até 80%”.

São oito os tributos pagos em um único documento de arrecadação, sendo seis federais, um estadual e um municipal, sendo eles: a) IRPJ; b) IPI; c) CSLL; d) COFINS; e) PIS/PASEP; f) Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica; g) ICMS; e h) ISS, dessa forma no lugar de várias guias de recolhimento, com várias datas e cálculos diferentes, passou-se a ter apenas um pagamento, com data e cálculo único de arrecadação.

Porém, a Lei Complementar 123/06 em seu art. 13 § 1º, não exclui a incidência de outros impostos que, a ME e EPP se optarem pelo Simples Nacional, deverão recolher, na qualidade de contribuinte ou responsável, observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, entre eles: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS); Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (II), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente, etc..

Portanto, sobre a Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas WANKE e MAGALHÃES (2012) citam:

desde que a Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas passou a vigorar nota-se um estímulo para milhões de empresas do país saírem da informalidade e isso reflete horizontes abertos para seus negócios. Para o País uma diminuição na informalidade traz reflexos positivos no sistema tributário, no mercado de trabalho, na produtividade, na competitividade dessas empresas e do sistema econômico (WANKE e MAGALHÃES 2012, p. 05).

Tributos constantes do Documento Único de Arrecadação

IRPJ – Imposto de renda das pessoas jurídicas

O imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) é um imposto de competência da União (Federal) adotado universalmente que obriga cada pessoa ou empresa a destinar um determinado percentual de sua renda média anual ao governo (Art.153, inciso III, CF). Essa porcentagem pode variar de acordo com a renda média ou pode ser fixa.

O atual Regulamento que trata do IR foi aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de Março de 1999 (RIR, 99). Ordena a Constituição Federal em seu art. 153, §2º, inciso I que o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Pelo princípio da generalidade, todas as pessoas físicas ou jurídicas que auferirem renda ou proventos de qualquer natureza deverão ser tributadas. O princípio da universalidade impõe a tributação de todas as rendas e proventos, motivo pelo qual o campo de incidência desse imposto deva ser o mais extenso possível, ou seja, nenhuma renda ou provento deve ficar à margem da tributação. O princípio da progressividade determina que as alíquotas sejam graduadas segundo a capacidade econômica do contribuinte.

São considerados contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as chamadas empresas individuais, nestas estão enquadradas as firmas individuais e as pessoas físicas que exploram, com frequência, qualquer atividade econômica, com o objetivo de lucro assim como também, aquelas pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos (HARADA, 2010).

O cálculo do IR terá por base o lucro real, o lucro presumido, o lucro arbitrado ou ainda o Simples Nacional (para as microempresas e empresas de pequeno porte). O lucro real é aquele apurado em balanço regular e conforme art. 246 do RIR, essa tributação é impositiva para a pessoa jurídica cuja receita total no exercício anterior seja superior ao limite de 24 milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses. As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão apurar esse lucro com base em balanço anual levantado em 31 de dezembro, ou mediante balancetes trimestrais, conforme a Lei nº 9.430/1996.

A opção pelo lucro presumido poderá ser feito pelas pessoas jurídicas que auferirem receita bruta total, no ano-calendário anterior, igual ou inferior a 24 milhões de reais, ou a 2 milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no exercício anterior, quando inferior a 12 meses, segundo art. 516 do RIR. O artigo 530 do RIR enumera as possibilidades de tributação com base no lucro arbitrado.

A alíquota do Imposto de Renda para a pessoa jurídica independe de seu objeto, seja ele comercial ou civil, é de 15% incidente sobre o lucro real, presumido ou arbitrado (art.3º da Lei nº 9.249/95 e 541 do RIR). Incide também o adicional de 10% sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de 20 mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração (art.3º, § 1º da Lei nº 9.249; art. 4º da Lei nº 9.430/96 e art.542 do RIR).

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

O imposto sobre produtos industrializados incide sobre produtos nacionais e estrangeiros que forem industrializados ou importados, é de competência da União e tem suas disposições regulamentadas atualmente pelo Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10). Os princípios constitucionais que regem o IPI são a não cumulatividade e a seletividade, conforme art. 153, § 3º, inciso I e II da Constituição Federal.

O IPI é seletivo devido à sua essencialidade, o que significa taxar o produto proporcionalmente a sua essencialidade. Assim, os produtos ditos supérfluos, tais como perfumes, bebidas finas etc., ou os nocivos à saúde, como cigarros, por exemplo, devem receber elevada taxaço pelo IPI, enquanto os produtos essenciais ou populares recebem taxaço mais baixa. A taxaço varia também de acordo com a política governamental de apoio e subsídios a determinados setores.

A não cumulatividade do IPI ocorre pelo aproveitamento de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período (Art.225, Dec.7.212/10). Quando o contribuinte opta pelo regime unificado de tributação - SIMPLES, não se aplica a cumulatividade do IPI (OLIVEIRA et al., 2011, p. 95).

O IPI tem como fato gerador a industrialização. A industrialização é caracterizada por qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, a apresentação, a finalidade ou o aperfeiçoamento do produto para consumo (OLIVEIRA, et al. 2011, p.).

A base de cálculo do IPI tem como hipótese de incidência a colocação, no mercado nacional, de um produto industrializado no exterior, sendo que a base de cálculo deve ser o valor pelo qual o produto ingressou no território nacional,

incluindo encargos cambiais, impostos de importação e taxas relativas à importação, conforme explicita a seção II do Decreto nº 7.212/10.

As alíquotas do IPI são variáveis e seguem a classificação dos produtos da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), definidas de acordo com a classificação fiscal da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e podem variar de 0% a 330% , conforme o produto

CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido

A contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de Dezembro de 1988, é uma contribuição de competência da União. São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

A CSLL surge da obtenção de lucro no exercício, e sua base de cálculo, nos contribuintes tributados pelo lucro real, é o resultado apurado pela contabilidade, ajustado pelas adições, exclusões e compensações, conforme Lei nº 7.689/88, alterada pela Lei nº 8.034/90, art.2º. A alíquota para o cálculo da CSLL será de 9% para pessoas jurídicas em geral e 8% para instituições financeiras.

COFINS - Contribuição Social sobre o Faturamento

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de Dezembro de 1991, incide sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, e se destina ao financiamento da seguridade social, conforme explicita o art.195, inciso I da CF.

Estão isentas do recolhimento da Cofins as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) que optarem pelo sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições (SIMPLES), conforme a Lei nº9.317, de 05 de Dezembro de 1996, alterada pela Lei 9.372, de 11 de Dezembro de 1998. As associações, os sindicatos, as federações, as organizações reguladoras de atividades profissionais e demais entidades classistas. Estão isentas também as sociedades cooperativas, com observância do disposto na legislação própria, relativamente aos atos cooperativos de suas finalidades.

A base de cálculo da CSLL considera a receita bruta das vendas e de serviços de qualquer natureza auferidas no período, deduzidas das exclusões definidas pela legislação. A alíquota geral é de 3% (a partir de 01.02.2001) ou 7,6% (a partir de 01.02.2004) na modalidade não cumulativa. Entretanto, para determinadas operações, a alíquota é diferenciada (Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, alterada pela Lei 9.718/98).

PIS / PASEP - Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público

A Lei 9.715/98 dispõe sobre as contribuições para o PIS/ PASEP. Em seu artigo 2º delibera que essa contribuição será apurada mensalmente, com base no faturamento do mês, pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda; pelas entidades sem fins lucrativos, especificadas no art. 13 da MP nº 2.037; e pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

As modalidades da contribuição do PIS/PASEP estão diretamente vinculadas à atividade operacional da pessoa jurídica. As alíquotas são definidas no art. 8º da Lei supracitada: 1,65% sobre o faturamento mensal para empresas tributadas pelo lucro real, 0,65% para as empresas tributadas pelo lucro presumido e 1% sobre a folha de pagamento, para entidades sem fins lucrativos.

A base de cálculo para apuração do PIS/PASEP incidente sobre o faturamento é a receita bruta da entidade deduzida das vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI, e o ICMS (art.3º Lei 9.715/98). Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas, independente do tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas.

Para a apuração da base de cálculo do PIS/PASEP sobre a folha de pagamento considera-se o valor total da folha de pagamento mensal dos empregados da entidade. Ou seja, a base de cálculo será o total dos rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, tais como salários, gratificações, prêmios, ajudas de custo, comissões, quinquênios, 13º salário, férias, etc.

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

O imposto sobre serviços de qualquer natureza incide na prestação de serviços constantes da relação estabelecida na Lei Complementar nº 116/2003 que dispõe sobre esse imposto. São contribuintes do ISS a empresa ou o trabalhador autônomo que presta serviços tributáveis, não o sendo os que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e os membros de conselhos consultivos (art.2º, § II, LC 116/2003).

O ISS é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incorre sobre os serviços prestados pelas empresas – pessoas jurídicas – ou pelos profissionais autônomos, desde que o fato gerador do serviço já não seja de competência tributária do Estado ou da União.

Os elementos essenciais para a ocorrência do fato gerador do ISS são: efetividade e habitualidade do serviço prestado, autonomia do serviço prestado e finalidade lucrativa da atividade prestada.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, ou seja, a receita bruta a ele correspondente, sem considerar nenhuma dedução, exceto os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer situação (art.7º, LC 116/2003).

A fixação da alíquota é atribuição da legislação de cada município, as alíquotas máximas são fixadas em Lei Complementar, a fim de garantir um mínimo de uniformização e coibir os casos de cobrança de alíquotas excessivas.

O recolhimento do ISS será devido para o município do estabelecimento do prestador do serviço, ou, na falta de estabelecimento, o local do domicílio prestador. No caso de construção civil, o tributo é devido para o município onde se localizar a obra que está sendo executada (art. 3º, LC 116/03).

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

O ICMS é um imposto estadual, sendo de competência dos Governos dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsto no art.155, § II da CF/88. A legislação aplicável ao ICMS está prevista na Lei Complementar nº 87/1996,

alterada posteriormente pelas Leis Complementares nº 92/97, 99/99, 102/00 e 122/06.

O ICMS se refere às operações relativas de mercadorias, isso significa aquelas que movimentam coisas móveis e corpóreas com destino ao consumo, na cadeia produtiva, desde a produção passando por todas as fases até o seu uso final (OLIVEIRA, et al. 2011, p. 55).

O fato gerador do ICMS está descrito na LC 87/96 em seu art.2º, como sendo considerado ocorrido o fato gerador a simples movimentação de saída da mercadoria, ou seja, independente do resultado financeiro, de lucro ou de qualquer recebimento por parte daquele que estiver promovendo a saída.

Em seu art.4º a Lei Complementar nº 87/96 define como contribuinte do ICMS qualquer pessoa que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A base de cálculo do ICMS está determinada pelo art.13º da LC 87/96, e em regra geral é definida a partir do preço de venda da mercadoria. Porém, visto existir diversas possibilidades de transações e de variáveis fiscais como é o caso de transferência de mercadorias, substituição tributária, pauta fiscal adotada pelo Estado, inclusão de frete, seguro, juros e despesas debitadas ao adquirente, etc., a base de cálculo pode ser composta de outros valores.

O ICMS é um tributo não cumulativo, sendo assim, toda entrada, independente se sua destinação é para uso e consumo, matérias primas, ou ainda bens destinados ao ativo permanente, havendo destaque do ICMS, gera em favor do adquirente, um crédito fiscal, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores. Assim, as entradas tributadas geram crédito, e por outro lado, as saídas tributadas geram débitos (art.19, LC 87/96)

As alíquotas do ICMS são divididas em: internas, para as operações realizadas dentro do estado; e interestadual para as operações realizadas fora do estado. A alíquota interna é determinada individualmente em cada Estado pela legislação estadual, a regra geral determina como sendo 17%. As alíquotas interestaduais são definidas pelo Senado Federal e são usadas como instrumento de política tributária para proteção dos Estados consumidores.

A apuração do imposto é mensal. Para apurar o saldo a pagar ou a compensar no período seguinte deve-se somar o valor dos débitos (ICMS que incide sobre as saídas) e desse total deduzir o valor dos créditos (ICMS que incide sobre as entradas). Quando os débitos forem maiores que os créditos, o saldo será devedor, devendo ser pago através do documento de arrecadação estadual DARE – ICMS. Porém, se o ICMS das entradas for maior que o ICMS da saída, o saldo será credor, devendo ser transportado para o período seguinte.

Os tributos transcritos acima serão recolhidos mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, optante do Simples Nacional, mediante documento único de arrecadação, tendo como base de cálculo a receita bruta auferida. A alíquota será determinada mediante aplicação das tabelas constantes no anexo I a V da Lei Complementar 123/2006, que variam de acordo com o ramo de atividade, sendo especificado um percentual para cada tributo.

Definição de microempresa e empresa de pequeno porte

Consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, segundo o Código Civil “a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário inscrito no registro de empresas mercantis ou no registro civil de pessoas jurídicas e que se enquadrem dentro dos limites de receita bruta previstos na legislação” (LC 10.406/2002).

Segundo a referida legislação

considera-se receita bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (LC 123/2006, art.3º, § 1º).

Diante disso, a Lei Complementar nº123/06 (alterada pela LC 139/2011) em seu art.3º considera microempresas e empresas de pequeno porte aquelas:

I - no caso da microempresa aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso da empresa de pequeno porte aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Nota: A empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional em 31 de dezembro de 2011 que durante o ano-calendário de 2011

auferir receita bruta total anual entre R\$ 2.400.000,01 (dois milhões, quatrocentos mil reais e um centavo) e R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) continuará automaticamente incluída no Simples Nacional com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012, ressalvado o direito de exclusão por comunicação da optante.

Portanto, entende-se que todas as empresas optantes do Simples Nacional são obrigatoriamente, Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte, contudo, nem todas as Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte podem optar pelo regime tributário Simples Nacional, em razão de estas desenvolverem uma atividade impeditiva da opção (LC nº 123/2006).

Essa lei em seu art. 17, conforme cita HARADA (2010, p.460) conjectura 14 hipóteses de vedação de opção pelo Simples Nacional, sendo alguns deles em função do capital constitutivo da empresa; em função da forma do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não; em razão da existência de débitos para com as Fazendas Públicas e com o INSS; em virtude de ter sócio domiciliado no exterior.

Por outro lado, no mesmo art. 17 § 1º a Lei Complementar concede 28 hipóteses de exceção à proibição de adesão ao Simples, incorporando atividades ou serviços que os juristas entendem estarem amparados pelo regime do Simples.

São por exemplo, os serviços de instalação e manutenção de aparelhos e sistemas de ar condicionado, refrigeração, ventilação, aquecimento e tratamento de ar em ambientes controlados; serviços de reparos hidráulicos, elétricos; serviços de instalação, manutenção e reparação de máquinas de escritório, de equipamentos industriais etc.. Dentre essas exceções, as do inciso XXII e XXVIII foram vetadas, mantendo-se a exceção em relação aos escritórios de serviços contábeis (inciso XXVI).

A Escrituração Contábil e Fiscal

A escrituração contábil é o instrumento ímpar de controle das operações das empresas, para OLIVEIRA, et al. (2011)

é o princípio para a apuração de resultados e da situação patrimonial da entidade, que serão utilizados para diversas finalidades, tais como análise gerencial, distribuição de lucros, cálculo de impostos, decisão de investimentos, dentre outros (OLIVEIRA, et al. 2011, p. 42).

Dessa forma, escrituração é a denominação que a legislação societária, contábil e tributária definiu para expressar o ato de se efetuarem registros em livros contábeis, fiscais ou em fichas.

A contabilidade das empresas surge primeiramente da exigência da legislação comercial e societária devido aos interesses dos sócios ou acionistas e dos credores relacionados na atividade empresarial. Em atendimento aos interesses do governo, para a arrecadação dos tributos, o FISCO também se reporta à legislação comercial e aos Princípios Contábeis além de acrescentar outras normas de caráter fiscal que algumas vezes atropelam as normas contábeis. Diante disso, conforme citado por OLIVEIRA, et al. (2011, p.42)

a legislação do Imposto de Renda determina que a pessoa jurídica deve manter escrituração com observância da leis comerciais e fiscais, devendo a escrituração abranger todas as operações realizadas pelo contribuinte, bem como todos os resultados obtidos em suas atividades.

Portanto, a escrituração contábil é um ato legal imposto pela legislação tributária, fiscal e societária, além de atender também às necessidades do mercado de capitais, e financeiro por meio das demonstrações contábeis para obtenção de informações da empresa.

As formalidades da escrituração

A sistemática da escrituração contábil e fiscal deve observar várias formalidades, conforme apresentado na NBC T 2.1 – Normas Brasileiras de Contabilidade – aprovada pela Resolução nº 563, de 28/10/1983.

A norma estabelece que “a Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico” (NBC T 2.1.1). Essa lei define ainda que a escrituração deva ser executada no idioma e moeda predominante, em forma contábil, com ordem cronológica de dia, mês e ano, com ausência de rasuras e com base em documentos de origem externa ou interna para evidenciar os fatos e atos administrativos, conforme NBC T 2.1.2.

No item 2.1.5 a Norma institui que o livro Diário e o Razão constituem os registros permanentes da Entidade, estabelece ainda que

os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No Diário serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referencia ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais (RESOLUÇÃO CFC N.º 563/83 NBC T 2.1.5).

Nesse sentido, a lei determina que os registros contábeis sejam fundamentados por documentação idônea, segundo sua natureza e estas devem permanecer à disposição da fiscalização. A documentação contábil compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças que comprovam os atos e fatos que originam lançamento(s) na escrituração contábil (NBC T 2.2.1.1).

O Código Civil Brasileiro (LEI 10.406/2002) dispõe também sobre a obrigatoriedade de toda sociedade empresária manter um sistema de contabilidade, a lei assim resolve:

Art.1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico [...].

Os fatos contábeis devem ser escriturados em livros contábeis, sendo que os principais são o Diário e o Razão. O livro Diário é exigido pela legislação comercial e utilizado para o registro das operações da empresa no seu dia a dia. A legislação fiscal obriga o uso do livro Razão, com a finalidade de demonstrar a movimentação analítica das contas escrituradas no diário e constante do balanço.

Como livros contábeis auxiliares são utilizados o livro caixa e o Registro de Duplicatas. Para a escrituração fiscal, as empresas devem manter outros registros para atender a legislação fiscal, são eles: Registro de Inventário; Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR); Livros Fiscais de Imposto Sobre Serviços (ISS); Livros Fiscais de ICMS E IPI.

O Diário é o livro mais antigo, obrigatório desde o Código Comercial (Lei nº 556, de 25/06/1850). Em seu art.11, segundo cita FABRETTI (2009, p. 42) o código designa o Diário como o “livro que os comerciantes são obrigados a ter indispensavelmente [...]”.

O livro Diário é utilizado no registro de toda a escrituração contábil, devem ser lançados nesse livro, dia a dia, todos os atos ou operações das atividades empresariais, que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial, econômica e financeira da entidade. Deve ser encadernado, com folhas numeradas sequencialmente. Poderá ser trocado por fichas, também numeradas, no caso da escrituração mecanizada. O livro e as fichas devem conter termos de abertura e de encerramento e ser autenticados pelo órgão competente.

O Razão é um livro contábil de uso obrigatório, conforme determina a legislação do IRPJ (RIR, art.259). Para FABRETTI (2009, p. 43) em se tratando do gerenciamento da contabilidade, o Razão é o livro principal, pois possibilita a verificação imediata da posição de cada elemento do patrimônio e de suas variações. Ou seja, o livro razão é utilizado para resumir e totalizar, por conta e subconta, os lançamentos feitos no livro Diário.

Os lançamentos no livro Razão devem ser enumerados, facilitando assim posterior localização dos documentos probantes em virtude de fiscalização e conciliações de contas. A escrituração do livro Razão deve ser individualizada e em ordem cronológica. Este livro está dispensado de registro e autenticação nos órgãos de registro do comércio.

O livro Caixa é um livro auxiliar, porém necessário ao bom funcionamento do sistema contábil das empresas. No livro Caixa será inscrito o movimento financeiro da empresa, sendo as entradas e saídas de recursos monetários.

Os saldos diários do livro Caixa mostram a quantidade de numerários em poder da empresa. Para FABRETTI (2009, p. 49) “escriturar o livro Caixa com todo o movimento financeiro, inclusive o movimento bancário, é preparar 90% da contabilidade”. Assim como o livro Razão, o Caixa está dispensado de ser registrado e autenticado nos órgãos públicos, exceto no caso de a empresa utilizar esse livro para resumir a escrituração do livro Diário ou Razão.

As formalidades da escrituração para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional

As microempresas e empresas de pequeno porte em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade não estão desobrigadas à Escrituração contábil

e uniforme dos seus atos e fatos administrativos que provocaram ou possam vir a provocar alteração do seu patrimônio (NBC T 19.13). A norma estabelece critérios e procedimentos específicos a serem observados pela entidade para a escrituração contábil simplificada dos seus atos e fatos administrativos, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

Nesse sentido a escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e em conformidade com as disposições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

A seção VII da Lei Complementar 123/06 trata das obrigações fiscais acessórias destinadas às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. No seu art. 25 a lei estabelece que a microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais.

Essa declaração deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados o prazo e modelo aprovado pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18. A declaração supracitada constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas. A exigência de declaração única não desobriga a prestação de informações relativas a terceiros.

Em seu art.26 a Lei prevê a obrigatoriedade para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples da emissão de documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com as instruções expedidas pelo Comitê Gestor, a regra exige também a manutenção e boa guarda dos documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos.

O artigo 26 § 2º institui ainda que as microempresas e empresas de pequeno porte devam manter o livro caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária, estando também sujeitas a outras obrigações acessórias a serem estabelecidas pelo Comitê Gestor, com características nacionalmente uniformes (art.26 § 4º LC 123/06). Essas empresas também estão sujeitas à entrega

da declaração eletrônica que contem os dados referentes aos serviços prestados ou tomados de terceiros, na conformidade do que dispuser o Comitê Gestor.

A Resolução CGSN nº 10, de 28 de Junho de 2007 (e alterações posteriores) dispõe sobre as obrigações acessórias relativas às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Simples Nacional referentes à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais e contábeis.

Nesse sentido, em seu art. 3º a Resolução CGSN nº 10, de Junho de 2007 determina que essas entidades deverão adotar para seus registros e controles das operações e prestações realizadas, o livro caixa, sendo que conforme §3º desse mesmo artigo a apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa.

Deverão manter também o livro Registro de Inventário, no qual constam registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário, quando contribuinte do ICMS, assim como o Livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destinado à escrituração dos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias ou bens e às aquisições de serviços de transporte e de comunicação efetuadas a qualquer título pelo estabelecimento, quando contribuinte do ICMS.

Manterá ainda o Livro Registro dos Serviços Prestados, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços prestados sujeitos ao ISS, quando contribuinte do ISS, além do Livro Registro de Serviços Tomados, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços tomados sujeitos ao ISS e o Livro de Registro de Entrada e Saída de Selo de Controle, caso exigível pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Portando, conforme o art.10 da Resolução CGSN nº 10/07, os livros e documentos fiscais previstos nesta, serão emitidos e escriturados nos termos da legislação do ente tributante da circunscrição do contribuinte, com observância do disposto nos Convênios e Ajustes Sinief que tratam da matéria, especialmente os Convênios Sinief s/nº de 15 de dezembro de 1970, e nº 6, de 21 de fevereiro de 1989.

A escrituração é o princípio para a apuração de resultados e da situação patrimonial da empresa, diante disso as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte também estão obrigadas à apresentação das Demonstrações Contábeis,

assim exigida pela Legislação Comercial. O Código Civil em seu artigo 1.020 assim doutrina:

Os administradores são obrigados a prestar aos sócios, contas justificadas de sua administração, e apresentar-lhes o inventário anualmente, bem como o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Diante disso, para fins civis, as microempresas e empresas de pequeno porte, devem elaborar anualmente as demonstrações contábeis básicas que se resumem em Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício, sendo lhes facultadas à confecção das demais demonstrações previstas na legislação societária.

As demonstrações contábeis obrigatórias devem ser assinadas por contabilista habilitado conjuntamente com o empresário e transcritas no livro “diário”, que deve ser registrado no registro público competente, de acordo com a legislação vigente.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas – NBC TG 1000 seção 03 as Demonstrações Contábeis devem representar apropriadamente a posição patrimonial e financeira da empresa, por meio do Balanço Patrimonial, assim como o seu desempenho por meio da Demonstração do Resultado do Exercício, e ainda os fluxos de caixa da entidade.

As demonstrações contábeis fornecem uma série de dados sobre a empresa e esses dados quando analisados geram informações que irão subsidiar a tomada de decisão, nesse sentido para MATARAZZO (2010)

O diagnóstico de uma empresa quase sempre começa com uma rigorosa Análise de Balanços, cuja finalidade é determinar quais são os pontos críticos e permitir, de imediato, apresentar um esboço das prioridades para a solução de seus problemas (MATARAZZO, 2010, p.14).

Portanto, a Análise das Demonstrações Contábeis permite uma visão da estratégia e dos planos da empresa analisada, possibilita estimar o seu futuro, suas limitações e suas potencialidades. Diante disso, quando as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte procedem à escrituração completa, disponibilizam de dados coletados nas Demonstrações Contábeis, que se transformados em

informações a partir de sua análise, proporcionarão à Contabilidade atuar no gerenciamento da empresa, e não apenas no cumprimento da legislação.

A Contabilidade Gerencial subsidia a tomada de decisão, e a cada dia se comprova a importância de se proceder à decisão correta, pois essa é vital para a sobrevivência e continuidade das empresas, em especial as micro e pequenas empresas devido à sua grande importância no cenário mercadológico.

Baseado em pesquisa do SEBRAE realizada em Agosto de 2007, conforme cita WANKE e MAGALHAES (2012, p. 11) “se entre 2000 e 2002, a metade das MPEs fechou as portas com menos de dois anos de existência, no período entre 2003 e 2005, 78% das MPEs se mantiveram no mercado [...] mesmo no período de Setembro de 2008 a Março de 2009, durante a grave crise mundial, as Microempresas continuaram gerando emprego, renda e não abandonou a crença em cenários melhores”.

Segundo o SEBRAE, as micro e pequenas empresas representam 98% do número de empresas no Brasil, 67% das ocupações e contribui com 20% do PIB na economia brasileira, portando, sua importância é grande na economia, sendo assim, fundamental prezar por sua continuidade.

Sobre a valor da escrituração completa, o Conselho Federal de Contabilidade, citado por OLIVEIRA, et al. (2011, p.187) divulgou um texto em Novembro de 1998, que versa:

[...] Além de proporcionar maior controle patrimonial e melhor gerência dos negócios, a contabilidade completa visa atender às normas do Código Comercial, da Lei das Sociedades Anônimas, do Código Tributário e da Legislação Previdenciária.

Portanto, é claro o posicionamento do Conselho Federal de Contabilidade de que as empresas de qualquer porte ou natureza jurídica são obrigadas a manter a escrituração contábil completa, e a levantar as Demonstrações Contábeis e Fiscais.

ESTUDO DE CASO

Análise de processo da Secretária de Estado da Fazenda de Goiás sobre os procedimentos a serem adotados em relação à empresa excluída de ofício do Simples Nacional

Buscou-se junto à Secretaria do Estado de Goiás, informações sobre os procedimentos a serem adotados na apuração de débitos do ICMS em decorrência de exclusão pela microempresa e empresa de pequeno porte do regime de tributação Simples Nacional.

A Secretaria do Estado foi contatada em virtude de ser de sua competência a administração do ICMS, imposto não cumulativo e que gera direito a crédito para as empresas tributadas pelo regime normal.

Diante disso foi disponibilizado um parecer, para análise, que traz questões pontuais sobre o comportamento a ser adotado pelas empresas optantes pelo regime tributário Simples Nacional para a apropriação dos créditos do ICMS quando de sua extinção desse regime.

O parecer nº 1.446/2012 - GEOT consta do Processo nº: 201100004011033 e traz interrogativas da Delegacia Regional de Fiscalização de Anápolis à Secretaria de Estado da Fazenda.

O primeiro questionamento constante do parecer diz respeito aos efeitos retroativos da exclusão de ofício do Simples, conforme prevê a LC 123/2006 e a Resolução CGSN nº 15/2007, busca-se saber se a fiscalização poderá reconhecer os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de entrada de mercadorias no estabelecimento, para efeito de apuração do ICMS devido no período.

A segunda indagação trata dos valores dos débitos decorrentes das saídas de mercadorias do estabelecimento da empresa excluída do Simples Nacional, se a estes poderão ser aplicados os benefícios fiscais incondicionados previstos no Anexo IX, do Decreto nº. 4.852/97 Regulamento do Código Tributário Estadual, e se poderão aplicar os benefícios fiscais sujeitos ao recolhimento da contribuição ao PROTEGE GOIAS e/ou ao cumprimento de obrigações acessórias.

Por fim, considerando que o contribuinte optante do Simples Nacional deve escriturar apenas o Livro Caixa, o Livro de Registro de Entradas de Mercadorias e o Livro Registro de Inventário de Mercadorias, pergunta-se como ele deve proceder para registrar as operações nos livros de Saída de Mercadorias e Registro de Apuração, quando excluído do regime Simples Nacional?

Procedeu-se às respostas:

No que se refere ao direito ao crédito de ICMS, orientado pelo art.58 do Código Tributário Estadual – CTE que concede ao sujeito passivo o direito ao crédito do valor do imposto anteriormente cobrado em operações de entrada de mercadoria, real ou simbólica, no seu estabelecimento, considera-se que logo após a realização da exclusão do Simples Nacional, retornando ao regime normal de apuração do imposto (art.65 e seguintes do RCTE), fica assegurado ao contribuinte o direito à apropriação dos valores do imposto regularmente destacados em documentos fiscais idôneos.

A apropriação do crédito deve observar as condições estabelecidas no art.58 do CTE, devendo ser observado em especial o prazo de cinco anos contados da data de emissão do documento fiscal, previstos nesse artigo. Sendo assim, ao ingressar no regime normal de tributação o contribuinte deve proceder ao registro das notas fiscais, dos créditos e dos débitos e realizar a apuração do ICMS, com observância às normas aplicáveis a este regime de tributação normal.

Portanto, com a exclusão do Simples Nacional, o contribuinte fica obrigado a apurar o ICMS pelo regime normal, sendo a ele aplicadas todas as regras referentes a este regime de apuração de imposto, inclusive aquelas que concedem algum benefício fiscal incondicionado.

Em se tratando dos benefícios fiscais sujeitos ao recolhimento da contribuição ao PROTEGE GOIAS e/ou ao cumprimento de obrigações acessórias, observou-se que o art. 1º, § 3º, incisos I a III, do Anexo IX, do RCTE, associa os benefícios fiscais cuja fruição é condicionada ao recolhimento da contribuição ao PROTEGE GOIAS ao pagamento sem atraso dessa contribuição, conforme inciso III desse artigo.

Diante disso, destaca-se que a regra geral é a de que, não tendo ocorrido o recolhimento tempestivo da contribuição ao PROTEGE, não é possível a aplicação do benefício fiscal, porém, em virtude da possibilidade de utilização extemporânea de benefício fiscal, instituída pelo art. 3º - A, da Lei nº 17.758/2012, de 16 de julho de 2012, fica garantido ao contribuinte, excluído do Simples Nacional, o direito de usufruir com retroatividade do benefício fiscal, desde que atendidas todas as condições desta lei convalidadora, inclusive nesta data o último prazo seria em 30 de Setembro de 2012.

No que tange às obrigações acessórias, citou-se o art. 76, § 3º, da Resolução nº 94/2011 – CGSN que dispõe que a ME ou EPP excluída do Simples Nacional estará sujeita, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Ainda nesse contexto, mencionou-se a Instrução Normativa nº 1.020/2010 – GSF que estabelece que o contribuinte excluído do Simples Nacional estará obrigado à EFD a partir da data do efeito de sua exclusão do referido regime. E conforme Instrução Normativa nº 1.089/12 – GSF, de 02/02/12 se a exclusão envolver retroatividade, a entrega da EFD pode acontecer até o dia 15 (quinze) do terceiro mês seguinte à data do ato que resolveu pela exclusão, no que se refere aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre esta data e a de produção do seu efeito, todavia, a entrega da EFD torna-se obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme § 2º do artigo 2º da referida Instrução Normativa.

Portanto, em virtude do disposto no art.76 da Resolução nº 94/2011 – CGSN e Instrução Normativa nº 1.020/2010 - GSF tem-se que o contribuinte excluído do Simples Nacional, em que o efeito da exclusão abranger períodos anteriores a janeiro de 2012, deverá, no período compreendido entre a data de produção de efeitos da exclusão e 31 de dezembro de 2011, cumprir as seguintes obrigações acessórias:

- a. Providenciar a adoção dos livros fiscais impressos, exigidos pela legislação tributária do Estado de Goiás, tais como Livro Registro de Saídas, Registro de Apuração, etc.;
- b. Escriturar, na coluna crédito do livro Registro de Entradas de Mercadorias (obrigatório para os optantes), os valores de ICMS regularmente destacados, ou seja, cobrados nas notas fiscais de entrada de mercadorias no estabelecimento.
- c. Registrar, no livro de Registro de Saídas de Mercadorias, todas as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento, no período mencionado no parágrafo anterior, escriturando (mês a mês) na coluna débitos os valores de ICMS, devido pelo regime de tributação normal, exceto as saídas com isenção, não tributadas e as mercadorias com o imposto já pago por substituição tributária.

- d. Promover a apuração do ICMS na forma da legislação tributária estadual (art.67, do RCTE);
- e. A partir de janeiro de 2012, está obrigado a adotar a Escrituração Fiscal Digital, EFD, na forma da IN nº 1.020/2010 – GSF.
- f. Caso a exclusão do Simples Nacional produza efeitos a partir de janeiro de 2012, o contribuinte deve adotar a EFD e apresentar os arquivos relativos aos períodos já decorridos (art. 2º, da IN nº 1.020/2010 – GSF);

Diante das novas obrigações acessórias citadas acima, que o contribuinte passa a ter em decorrência da exclusão do Simples Nacional, a Secretaria de Estado entende que, independentemente do modo de exclusão, deve-se conferir a ele um prazo razoável para que cumpra tais obrigações, sugere-se o prazo de 30 dias – mediante analogia ao caso previsto no parágrafo único, do art. 147 – A, do CTE. Em relação à utilização do sistema EFD, obrigatório a partir de 2012, já existe prazo legal instituído, conforme art. 2º, da IN nº 1.020/2010 – GSF.

Após o cumprimento das obrigações acessórias, o eventual saldo devedor apurado deverá ser objeto de lançamento fiscal, aplicando-se a multa de ofício prevista no art. 71, inciso III, alínea “a”, do CTE.

Portanto, diante da análise transcrita conclui-se que o uso da escrituração completa pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo regime Simples Nacional, é visto como uma ação preventiva por parte dos administradores, pois se essa empresa incorrer nas causas de perda do regime beneficiado do Simples Nacional estará sujeita a novas obrigações acessórias que deverão ser cumpridas num curto prazo, além de estar implicado ao pagamento de multas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do exposto neste trabalho, nota-se que as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte exercem papel fundamental no crescimento da economia, sendo vital a manutenção destas no mercado. Porém, para que os índices de continuidade dessas entidades continuem crescendo, é necessário que os empresários e os contabilistas que atuam nesse mercado percebam a grande importância e relevância da manutenção da escrituração contábil completa.

A análise da real situação da empresa só é possível a partir dos dados gerados pela escrituração completa que está diretamente relacionada à sobrevivência e permanência dessas empresas num mercado cada vez mais competitivo, visto possibilitar estimar o seu futuro, suas limitações e suas potencialidades.

A adoção de contabilidade completa proporcionará às empresas optantes pelo Simples Nacional, maior controle quanto aos limites de receita e despesa permitidas pela Lei Complementar nº. 123/06 para a permanência no regime beneficiado. Esse controle, conforme apresentado pelo parecer analisado, permite que a empresa não incorra em multas, nem tenha que proceder num prazo mínimo ao levantamento de todas as obrigações acessórias que os outros regimes de tributação estão obrigados, em situação de perda do benefício.

Por fim, por meio do estudo realizado junto à legislação aplicada às Micro e Pequenas Empresas e dos Princípios Contábeis que fundamentam a escrituração, constatou-se que as empresas optantes pelo regime simplificado de pagamentos de tributos, Simples Nacional, não estão isentos à apresentação de contabilidade completa. Isso demonstra que o objetivo deste artigo foi confirmado, visto que o legislador ao estabelecer tratamento diferenciado no que tange à escrituração fiscal, ou seja, a simplificação no pagamento dos tributos, que passam a ser cobrado de maneira unificada, não dispensou a realização da escrita contábil, mas deixou na responsabilidade do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 53/2006 e pela Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94. Brasília, DF: Senado, 2007.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2003. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Normas_Brasileiras_de_Contabilidade.pdf>.

Acesso em: 03 de Jun.2012.

Contabilidade para pequenas e médias empresas: normas brasileiras de contabilidade: NBC TG 1000 / Conselho Federal de Contabilidade, 2ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. Ferramentas Contábeis. In: **Contabilidade Tributária**. 11. ed. rev. São Paulo: Atlas, 2009. p. 41 – 45.

GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto; REIS, Luciano Gomes dos. Sistema integrado de impostos e contribuições das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) – Simples Nacional. In: **Manual de Contabilização de Tributos e Contribuições Sociais**. São Paulo: Atlas, 2010. p.117 -143.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional:** estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p.24.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem gerencial**. 7º.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. Normas para a escrituração dos livros contábeis, fiscais e societários. In: **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p.42-51.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 22. ed. rev. ampl. São Paulo: Cortez, 2002.

WANKE, Peter F; MAGALHÃES, Adréa. Logística para micro e pequenas empresas. In: **Lei geral das micro e pequenas empresas (nº 123/06)**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 03-05.

WANKE, Peter F; MAGALHÃES, Adréa.. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. **Novo Código Civil:** exposição de motivos e texto sancionado. Brasília, DF: Senado, 2007.

WANKE, Peter F; MAGALHÃES, Adréa.. Lei nº 123, de 14 de Dezembro de 2006. **Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Republicação em atendimento ao disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.