

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

HISTÓRICO E INFLUÊNCIA DO PIS NAS EMPRESAS

GUILHERME MICHELS CABRERA DA ROSA

FLORIANÓPOLIS/SC, FEVEREIRO DE 2004

GUILHERME MICHELS CABRERA DA ROSA

HISTÓRICO E INFLUÊNCIA DO PIS NAS EMPRESAS

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito Parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Loreci João Borges

FLORIANÓPOLIS/SC, FEVEREIRO DE 2004

AGRADECIMENTOS

São muitas as pessoas a quem devo agradecer tanto durante a elaboração da monografia quanto durante minha graduação.

Agradeço primeiramente ao meu primeiro orientador professor Alexandre Zoldan da Veiga, que por motivos de saúde foi afastado de sua vida acadêmica e ao professor e orientador Loreci João Borges que aceitou me orientar em cima da hora, e mesmo vendo minha grande dificuldade na confecção da monografia participou ativamente em sua elaboração, encontrando sempre um tempo para me orientar.

Aos vários colegas e professores que ajudaram em meu crescimento pessoal e profissional, tendo todos sem dúvida uma grande colaboração.

Aos meus amigos que sempre que necessário pude contar com suas presenças e as várias festas que fizemos durante minha vida acadêmica e que terei estas lembranças sempre guardadas.

A minha grande amiga Maria que por diversas vezes me deu apoio e sempre que possível me ajudava além de estar ao meu lado tanto na graduação quanto em minha criação.

Aos meus familiares que sempre me apoiaram e deram forças.

A minha namorada Andréa que ajudou a melhorar sensivelmente meu desempenho acadêmico e deu forças para que eu conclui-se esta monografia, que por diversas vezes pensei em desistir.

Ao meu irmão que mesmo não respeitando o grande tempo o qual despendi para a elaboração da monografia esteve ao meu lado durante toda a graduação.

Aos meus pais que sempre torceram para que eu realizasse todos os meus sonhos.

RESUMO

A presente monografia foi desenvolvida com o intuito de mostrar a alta tributação paga pelas empresas Brasileiras tributadas pelo lucro real, e o impacto da lei nº 10.637 que muda a alíquota do PIS/Pasep. Teve como metodologia aplicada a pesquisa e estudos bibliográficos. Procurou-se destacar os principais impostos federais e demonstrar os cálculos em uma empresa hipotética de minha autoria, para que se possa ter uma noção do montante a ser pago em tributos. Para um melhor entendimento foram usados gráficos em pizza a fim de ilustrar e facilitar o entendimento, demonstrando a parcela do faturamento em relação ao lucro líquido e aos tributos federais. Como resultado constatou-se que as alíquotas do PIS tiveram um grande crescimento desde sua criação quando era de 0,15% sobre o faturamento para os atuais 1,65% não-cumulativos, conforme veremos a seguir, ajudando a elevar nossa carga tributária, deixando desta forma nossas empresas menos competitivas.

Palavras-chave: PIS, Tributação, Impostos Federais.

ABSTRACT

The present work was developed intending to show the high taxes paid by Brazilian companies tributed by real profit and the impact of changes in PIS/PASEP aliquotes according by 10.637 Law. The metod applied was a bibliografy research. In impirical analysis I tried to show in details the main federal taxes of one hipotetic company through calculus of tributes to be paid. For best understanging were presented pizza grafics, showing the share of renuve in relation of profits and federal taxes. As results, I verified that PIS aliquotes has had a high rase since its creation when it was 0,15% under renuve and now is 1,65% no cumulative. That changes have contributed to increase our already high tributation and taking our companies less competives.

Key words: *PIS, tributation, Federal Taxes.*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Considerações Iniciais.....	11
1.2 Tema e Problema	12
1.3 Justificativa.....	13
1.4 Objetivos	13
1.4.1 Objetivo Geral.....	13
1.4.2 Objetivos Específicos	14
1.5 Metodologia da Pesquisa.....	14
1.6 Limitações	16
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	18
2.1 Vigência na Legislação Tributária	18
2.2 Aplicação na Legislação Tributária	20
2.3 Interpretação e Integração na Legislação Tributária	21
2.3.1 Direito Público – Direito Constitucional.....	22
2.3.2 Direito Privado.....	23
2.4 Elementos fundamentais do Tributo	26
2.4.1 Fato Gerador	26
2.4.2 Contribuinte ou Responsável.....	27
2.4.3 Base de Cálculo.....	28
2.4.4 Alíquota	28
2.4.5 Adicional.....	28
2.5 Impostos da União.....	29
2.6 PIS – Programa de Integração Social.....	29
2.6.1 Objetivo Principal do PIS	29

2.6.2 Abono Salarial PIS/PASEP	30
3 PECULIARIDADES DO PIS – PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL	33
3.1 Fato Gerador	33
3.2 Entidades Obrigadas a Reter e Recolher o PIS/Pasep	33
3.3 Base de Cálculo das Contribuições Incidentes Sobre o Faturamento e Receita Bruta.....	34
3.4 Exclusões e Deduções Gerais.....	35
3.5 Exclusões e Deduções Específicas	36
3.6 Não Incidências	36
3.7 Isenções	37
3.8 Regime de Substituição.....	38
3.9 Retenção na Fonte	38
3.10 Alíquotas Incidência sobre o Faturamento.....	39
3.11 Incidência sobre o Faturamento – PIS/Pasep Não-cumulativo	39
3.12 Incidência sobre Folha de Salários.....	39
3.13 Suspensão e Exclusão do Regime de Crédito Presumido	40
3.14 PIS/Pasep Não-cumulativo - Cálculo do Crédito.....	40
3.15 Apuração, prazo de pagamento e recolhimento.....	41
3.16 Dedução Permitida a Contribuintes de certos produtos	42
3.17 PIS/Pasep Não-cumulativo – Incidência Parcial	42
3.18 Disposições Gerais - Arbitramento de Base de Cálculo.....	42
3.19 Processo Administrativo de Exigência das Contribuições Infrações e Penalidades.....	43
3.20 Guarda de Livros e Documentos Fiscais	43
3.21 Decadência.....	43

3.22 Prescrição.....	44
4 CÁLCULOS HIPOTÉTICOS DA EMPRESA EXEMPLO S/A.....	45
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
5.1 Recomendações.....	55
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56
7.1 ANEXO A ARRECADAÇÃO PROVENIENTE DO PIS.....	58
7.2 ANEXO B ALÍQUOTAS DO PIS/PASEP DESDE SUA CRIAÇÃO	59

ABREVIATURAS

PIS – Programa de Integração Social.

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

LTDA – Limitada (empresa constituída por dois ou mais sócios, sendo seu capital limitado as cotas subscritas pelos sócios).

S/A – Sociedade Anônima (empresa constituída por duas ou mais pessoas podendo esta ser de capital aberto onde qualquer pessoa pode se tornar acionista ou capital fechado, por um pequeno número de participantes e a obrigação deste também se restringe ao capital subscrito).

CTN – Código Tributário Nacional.

IS – Instrução Normativa do PIS/Pasep.

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

CF – Constituição Federal.

ISS – Imposto Sobre Serviços.

IR – Imposto de Renda.

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano.

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento do Extremo Sul.

Abono – Quantia adiantada, acréscimo ou reforço ao vencimento.

RAIS – Relação Anual de Informações Sociais.

CEF – Caixa Econômica Federal.

Cartão Cidadão – Cartão concedido pela CEF, para acompanhamento do saldo do FGTS, abono do PIS/Pasep.

1 INTRODUÇÃO

O assunto a ser tratado está relacionado com a crescente carga tributária imposta as empresas no Brasil, dentre os diversos tributos devidos ao fisco federal. O PIS/Pasep foi escolhido com o intuito de mostrar, de maneira detalhada, uma busca histórica do tributo e a carga tributária nas grandes empresas comerciais Brasileiras.

A lei nº 10.637/02 mudou a alíquota do PIS/Pasep, alterando desta forma o valor da contribuição, passando de 0,65% sobre o faturamento para 1,65% sobre o faturamento só que dando direito a crédito em alguns itens conforme veremos no capítulo 3.

1.1 Considerações Iniciais

Existem basicamente 2 tipos de empresas em nossa atual sociedade. A pública que é gerida e comandada pelo governo federal, estadual ou municipal dependendo do ramo e local em que se encontram. A privada, que pode ser constituída por uma única pessoa, dois ou mais sócios como: LTDA, S/A, etc... No caso de uma S/A ela pode ainda ser de capital aberto tendo assim vários acionistas, podendo estes ser tanto preferenciais, que tem preferência na distribuição de dividendos ou ordinários que tem direito a voto.

As empresas privadas que serão objeto deste estudo tem como principal finalidade a maximização dos resultados positivo ou lucro. São vários fatores que podem influenciar o resultado, um deles

com grande peso é a carga tributária atual, e dentre os vários impostos, taxas e contribuições tem-se o PIS/Pasep.

1.2 Tema e Problema

Este trabalho visa mostrar a proposta inicial de criação do PIS e qual sua proposta hoje, comparar e acompanhar o valor, a evolução da alíquota bem como sua arrecadação anual, e por fim auferir com dados reais a influência da lei complementar nº 10.637/02 em uma empresa hipotética mostrando a fatia relativa aos tributos federais, tendo como tema: **Histórico e influência do PIS nas empresas comerciais.**

O crescimento de uma nação depende de vários fatores dentre estes um fator que merece destaque é a carga tributária, que em nosso país é uma das maiores do mundo, fazendo com que nossa produção fique muito onerada, deixando-a desta forma menos competitiva.

O Brasil dentre taxas, contribuições e impostos tem quase 50 tributos diferentes e muitos destes a mesma base de cálculo. Desta forma, busca-se mostrar um tributo em especial o PIS.

Nesta perspectiva, tem-se a seguinte questão:

Que impacto causa o PIS no resultado das empresas comerciais tributadas pelo Lucro Real?

1.3 Justificativa

No Brasil hoje, pela falta de empregos e pelos salários baixos, muitas pessoas montam um pequeno negócio com o intuito de “inserir-se no mercado”, ou seja montam um negócio com o intuito de receberem um pró-labore que neste caso está virando, fazendo o papel de salário. O problema é que muitas destas pequenas empresas não duram sequer os primeiros 6 meses, talvez pela falta de preparação ou falta de recursos, mas também a carga tributária é um fator que ajuda a desestruturar e quebrar estas pequenas empresas.

No caso de grandes empresas, por estarem com seu mercado “garantido”, o custo advindo de tributos é repassado ao consumidor final, sendo que o poder de compra da população diminui, desta forma compra menos mercadorias, gera menos empregos e fica com um poder aquisitivo menor, fazendo com que torne um círculo diminuindo o crescimento.

O que se propõe com este estudo é através de uma busca histórica concentrada em um único tributo, e através da comparação de duas grandes empresas mostrar o como esta sufocante a nossa carga tributária Brasileira para as empresas de grande porte comerciais.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo Geral

O objetivo geral é mostrar a história e influência do PIS na carga tributária atual no setor privado das empresas comerciais tributadas pelo Lucro Real.

1.4.2 Objetivos Específicos

- a) Conhecer o propósito da criação do PIS e sua influência nas empresas e na sociedade;
- b) Demonstrar as variações de alíquotas do PIS;
- c) Mostrar as arrecadações provenientes do PIS anualmente com o valor transformado para o dólar médio anual, com o intuito de manter o real valor aquisitivo da moeda;

1.5 Metodologia da Pesquisa

O conhecimento é a informação ou noção adquirida através de estudos ou por experiências acumuladas na vida. O ser humano interpreta as situações vividas de acordo com a cultura e as tradições do seu meio social.

Sabe-se que existem diversas formas de adquirir-se o conhecimento, através da vivência pessoal, educação informal transmitida pelos antecessores e educadores.

Outra maneira de obter-se o conhecimento e através da busca e aquisição de informações para a solução de problemas experienciais e vivenciais capazes de beneficiar a vida humana.

De acordo com os pensamentos de RUIZ (1977:85)

“O ser humano é dotado de capacidade de conhecer e pensar. Conhecer e pensar constituem não somente uma capacidade como também uma necessidade para o homem, necessidade para sua sobrevivência”.

Logo, o conhecimento científico nasce (desenvolve-se) não somente na necessidade de se achar soluções aos problemas de ordens práticas da vida diária, mas também para deduzir outras informações ou alcançar novas aplicações a partir de leis ou conceitos gerais já existentes. Trata-se de uma procura de aprendizado através de uma investigação, chegando-se a uma descoberta que deverá ser divulgada no sentido de beneficiar a sociedade com tais informações.

Neste sentido, a pesquisa e levantamento de dados formam uma base minuciosa para averiguação da realidade, uma investigação, um estudo sistemático, com o intuito de descobrir ou estabelecer fatos relativos a um campo qualquer do conhecimento.

De acordo com MARCONI E LAKATOS (1996:15), pesquisa é:

“Um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um trabalho científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para se descobrir verdades parciais”.

Nessa pesquisa procura-se demonstrar através de análise e comparação das contribuições pagas ao fisco, o aumento no PIS/Pasep e seu reflexo nas grandes empresas comerciais Brasileiras.

Segundo GIL (1988:58)

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento. Definido como sendo um conjunto de dados que descrevem uma fase ou a totalidade do processo social de uma unidade, em suas várias relações internas e nas suas fixações culturais, quer seja essa unidade uma pessoa, uma família, um profissional, uma instituição social, uma comunidade ou uma nação.

O estudo de caso é, portanto, a aplicação da teoria na prática. Para isso, é necessário um estudo aprofundado do assunto.

Segundo RUIZ a pesquisa científica deve atender todas as normas da metodologia para que tenha-se uma investigação planejada.

De acordo com MARCONI E LAKATOS (1996:66), entende-se como pesquisa bibliográfica:

Toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas monográficas, teses, material cartográfico, e até os meios de comunicação orais, sejam eles rádio, filmes e televisão.

Já FERRARI define pesquisa bibliográfica como sendo a descoberta de novos fenômenos ou a obtenção de maiores conhecimentos, o que difere um pouco da maneira de pensar de SALOMON, MARCONI E LAKATOS, que consideram a pesquisa bibliográfica como sendo um estudo ou tratamento sobre um tema específico, que resulta em uma contribuição específica ou estuda todos os ângulos e aspectos dependendo dos fins a que se destinam.

Assim sendo, monografia pode ser caracterizada como instrumento de pesquisa sobre determinado assunto, abrangendo as leituras, observações, reflexões e críticas desenvolvidas pelo pesquisador, de forma a sintetizá-las na busca da resolução do problema, obtendo desta forma, um resultado final escrito.

Desta forma, foi feita uma pesquisa bibliográfica e um estudo de caso sobre o PIS e sua influências nas empresas brasileiras comerciais de grande porte.

1.6 Limitações

O desenvolvimento desta monografia apresenta algumas limitações em relação ao tipo de trabalho proposto, dentre os quais se destacam:

1 – A carga tributária Brasileira nas empresas privadas de grande porte que são tributadas pelo Lucro Real;

2 – A legislação até 2002 da lei nº 10.637;

3 – Bibliografia pertinente ao PIS;

4 – Ao tópicos principais da lei que buscam dar uma noção sobre o PIS;

5 – Dar uma idéia geral sobre o direito tributário pertinente ao assunto;

6 – A tabela de arrecadação do PIS se resume aos anos de 1985 até

2001.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo consubstanciar-se-á da revisão bibliográfica. Portanto,, pretende-se, aqui, fundamentar os objetivos que permitem o presente estudo.

Conforme o art. 96 do CTN lei nº 5172/66 define Legislação tributária como:

”A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

2.1 Vigência na Legislação Tributária

A vigência da legislação tributária refere-se ao vigor das leis no tempo, isto é, define a partir de que momento a legislação tributária começa a ter valor, a ser exigível.

O art. 150 da emenda constitucional nº42, de 19/12/03 assim estabelece:

“c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”.

As disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral estão estabelecidas na Lei 4.657/42 de Introdução ao Código Civil que estabelece em seu art. 1º.

“Art. 1º. Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.”

Desta forma, uma vez publicada a lei, ela passa a ter valor quarenta e cinco dias após sua divulgação em diário oficial. Entretanto, pode o legislador estabelecer prazos maiores ou menores para vigência da lei, podendo esta vigorar até mesmo a partir da data de sua publicação. O período compreendido entre a publicação da lei e sua vigência denomina-se *vocatio legis* e não se confunde com o princípio da anterioridade pois a *vocatio legis* pode ser livremente fixada pelo legislador e pode até ser prescindida por ele, o que não ocorre com o princípio da anterioridade que quer dizer: o tributo deve ser criado ou majorado no exercício anterior, podendo ser cobrado indefinidamente, independente de autorização orçamentária. Por esse princípio a lei entra em vigor no exercício em que é criada, mas só tem eficácia no exercício seguinte, daí afirmar-se que o princípio não diz respeito à vigência ou validade da lei, senão à eficácia em si.

Em matéria tributária, e necessário porém que se observe algumas restrições tanto em relação às leis como às normas complementares.

Em primeiro lugar, as leis que instituam impostos, que criem novos impostos ou que venham a extinguir ou reduzir isenções devem observar o princípio da anterioridade conforme já foi estudado. Tal disposição está reiterado no art. 104 do CTN. Além disso, deve ser observado para qualquer lei tributária outro princípio já estudado, o da irretroatividade que conforme o art.5 da CF quer dizer o seguinte:

“As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

No que se refere às normas complementares, o CTN deixa a critério da autoridade administrativa fixar o período de vigência de tais atos. Caso não tenha sido fixada qualquer disposição pela autoridade administrativa, a vigência das normas complementares rege-se pelo que determina o art. 103 do CTN:

- atos administrativos (portarias, circulares, ordens de serviço etc.) – entram em vigor na data de sua publicação;
- decisões proferidas em processos administrativos – trinta dias após a data de sua publicação;
- convênios celebrados entre as unidades da Federação – na data neles prevista (após a aprovação a publicação dos respectivos decretos legislativos).

O CTN estabelece também que, em relação à legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ela só é válida nos respectivos territórios, devendo existir convênios que permitam sua aplicação fora do território a que se destinam (art. 102).

2.2 Aplicação na Legislação Tributária

A aplicação que a lei tributária regula são situações concretas. A lei estará sendo empregada, utilizada para reger determinada situação.

Quem aplica a lei ao caso concreto é a autoridade administrativa e o juiz. Na aplicação da lei devem ser observadas algumas imposições estabelecidas pela CF e pelo CTN.

Os fatos cuja ocorrência tenha se iniciado, mas ainda não esteja concluída, e os fatos a ocorrerem serão regulados pela lei tributária nova. Tal disposição encontra-se no art. 105 do CTN.

A lei nova somente aplica-se aos atos e fatos passados nas seguintes hipóteses:

- quando interpretativa e quando não imponha a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

- tratando-se de ato definitivamente julgado: quando deixe de defini-lo como infração; quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer ação ou omissão exigida do contribuinte, desde que não fraudulenta e que não tenha como resultado a falta de pagamento do tributo; quando a penalidade aplicada ao ato praticado pelo contribuinte seja menos severa que a prevista em lei anterior. Estas disposições encontram-se no art. 106 do CTN e, na verdade implicam a retroatividade da lei mais benigna. A aplicação da lei não se confunde com sua vigência. Uma lei pode estar em vigor, porém não será aplicada por não ocorrerem os fatos regulados por ela.

Assim, por exemplo, uma lei que regule determinada operação de exportação pode estar em vigor, porém pode não ser aplicada, porque ninguém realiza este tipo de operação.

2.3 Interpretação e Integração na Legislação Tributária

Interpretar, significa, basicamente, determinar o conteúdo da lei, seu sentido e seu alcance. A interpretação é realizada pela autoridade que têm competência para aplicar a lei. Esta autoridade pode ser administrativa, isto é fazer parte da administração pública, tal como delegado regional tributário, fiscal etc. (Poder Executivo), ou judicialmente, isto é, exercida por parte daquele que tem função de julgar, o juiz (Poder Judiciário). Devido a isso, a doutrina moderna faz sérias restrições às leis interpretativas, pois não é função do legislativo interpretar as leis que ele mesmo cria.

Na interpretação da lei, tanto o juiz como a autoridade administrativa devem integrar, isto é, inserir a lei no sistema de direito vigente. A interpretação deve

ser sistemática; isto significa que deve o intérprete analisar toda legislação pertinente e intimamente relacionada com a norma jurídica que pretende investigar.

O Direito Tributário não deve ter suas formas interpretadas em separado; sua autonomia ou separação dos demais ramos do direito é simplesmente didática, ou seja, para fins de estudo de determinada área. Entretanto, o Direito Tributário está inserido no Direito Administrativo, que por sua vez está inserido no Direito Constitucional.

A ciência divide o Direito em dois grandes ramos: Direito Público (onde predomina o interesse público sobre o particular e as obrigações e relações surgem em virtude de lei colocada pelo Estado) e Direito Privado (onde predomina a autonomia da vontade; os particulares são livres para convencionarem direitos e obrigações bem como para buscar ou não o amparo da lei).

O primeiro destina-se a regular as relações entre Estado e a sociedade e o segundo a regular as relações entre os indivíduos da sociedade (particulares). Assim, tem-se a seguinte divisão:

2.3.1 Direito Público – Direito Constitucional

Direito Administrativo: É o ramo do Direito Público que prescreve as normas de atividade da administração pública.

Direito Financeiro: É a parte do Direito Público que tem por objeto a ordenação jurídica das atividades financeiras do Estado e dos entes públicos descentralizados.

Direito Tributário: É formado pelas proposições jurídico-normativas (normas em vigor nos vários patamares do ordenamento) que cuidam direta e indiretamente da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Direito Penal: É o conjunto de normas que o Estado emprega para prevenir ou reprimir os fatos que atentem contra a segurança e a ordem social, definindo as infrações, estabelecendo e limitando as responsabilidades e relacionando as sanções punitivas correspondentes.

Direito Judiciário: É o Direito que organiza o judiciário e disciplina o seu funcionamento.

2.3.2 Direito Privado

Direito Civil: Parte do Direito Privado que regula as relações jurídicas, com ou sem natureza patrimonial, entre pessoas consideradas em situações de igualdade não regidas pelo Direito Comercial, pelo Direito do Trabalho ou por outro direito especial

Direito Comercial: É a parte do Direito Privado que disciplina a atividade comercial e empresarial.

Direito Trabalhista: É o direito que rege as reações jurídicas entre assalariados e patrões, e estabelece condições de trabalho, salário e assistência, vantagens e prerrogativas do trabalho.

O intérprete da Legislação Tributária, ao aplicar uma norma a um fato concreto, deve relacionar esta norma com as demais de Direito Tributário, Financeiro, Administrativo e Constitucional, investigando, assim, todo sistema de Direito Público.

O CTN (art. 108) estabelece que, na ausência de normas expressas que se apliquem a determinado caso, a autoridade competente para aplicar a lei tributária poderá utilizar as seguintes técnicas de interpretação em Direito:

- Analogia – destina-se a buscar pontos de semelhança entre fatos diferentes para que uma regra jurídica aplicável a um deles possa também ser aplicada a outro. Entretanto o emprego da analogia não pode resultar em exigência da lei.
- Princípios gerais de direito tributário – constituem-se em diretrizes que não estão explícitas nas normas jurídicas de direito tributário, mas que podem ser extraídas a partir de um exame do contexto em que estas normas estão inseridas. Por exemplo: se o contribuinte preenche uma guia de recolhimento de tributo de forma errada, mas não causa prejuízo ao Fisco recolhendo exatamente a quantia devida, não pode ser responsabilizado a recolher multa, juros e correção monetária por uma infração fiscal.
- Princípios Gerais de direito Público – são as mesmas diretrizes mas que se encontram de uma forma geral no Direito. Assim, a ausência de provas para caracterizar um crime de sonegação fiscal permite que o contribuinte seja penalizado apenas com aplicação de multa, sem aplicação de pena privativa de liberdade.
- Equidade – significa que, entre as várias interpretações possíveis para uma regra jurídica tributária, a autoridade competente deve utilizar a mais benigna para o contribuinte, a mais justa e condizente com os valores atuais da sociedade, adequando a lei às circunstâncias. Entretanto, o emprego da equidade na interpretação da lei tributária não pode resultar na dispensa de pagamento de tributo previsto em lei, tributo este devido pelo contribuinte.

O CTN não permite a integração da legislação tributária com os institutos de Direito Privado, seus institutos e conceitos não podem ser adaptados para efeitos de interpretação da legislação tributária (arts. 109 e 110 do CTN).

A interpretação sistemática e o uso das técnicas acima elencadas afastam a possibilidade de uma interpretação literal da legislação tributária, ou seja, uma interpretação isolada de determinado dispositivo, onde se busca apenas o significado dos termos usados pelo legislador para elaborá-lo. Porém o art. 111 do CTN reconhece alguns casos em que é possível a interpretação literal (ou gramatical) da legislação tributária. Esta legislação deve dispor sobre os seguintes assuntos:

- suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- concessão de isenção;
- dispensa de obrigação acessória.

O CTN estabelece ainda os casos em que a legislação tributária deve sempre ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte (art. 112). Esta forma de interpretação deve ser realizada toda vez que a autoridade competente tiver dúvidas quanto:

- à adequação do fato à norma jurídica, ou seja, se este realmente está regulado por determinada lei ou não;
- à natureza do fato ocorrido, suas circunstâncias, natureza e extensão de seus efeitos;
- à autoria de fato, a quem ele pode ser atribuído ou quanto à pessoa que pode ser punida;
- à penalidade a ser aplicada ou a graduação dessa penalidade (aplica-se a penalidade mais branda).

2.4 Elementos fundamentais do Tributo

O tributo é caracterizado pelos seguintes elementos:

- Fato gerador
- Contribuinte ou Responsável
- Base de Cálculo
- Alíquota
- Adicional

2.4.1 Fato Gerador

Denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera a obrigação tributária.

Exemplo de fatos geradores:

- prestar serviços (ISS);
- fazer circular mercadorias (ICMS).

A concretização do fato gerador pode fazer nascer uma obrigação principal, que é sempre de natureza pecuniária, isto é, pagar um tributo ou uma obrigação acessória, que é um dever administrativo. Por exemplo: emitir notas fiscais, fazer inscrições no CNPJ, Estados e Municípios, manter e conservar livros e documentos, prestar declaração em formulário próprio, etc.

O CTN o define nos art. 114 e 115:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador da obrigação principal é o que gera a obrigação tributária, e desta forma atende os requisitos de sua ocorrência.

“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

A obrigação acessória, dependendo é claro da legislação aplicável regula ou não no caso quando esta for obrigação principal.

2.4.2 Contribuinte ou Responsável

Denomina-se contribuinte o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Por exemplo: proprietário de um prédio – IPTU.

Denomina-se responsável pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, dada maior complexidade para alcança-lo.

O responsável não arca com ônus tributário, que é suportada pelo contribuinte de fato. Atua como uma espécie de agente arrecadador do fisco e como seu depositário. Cabe-lhe recolher as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte de fato, ao fisco, nos prazos de lei. Não o fazendo, será declarado depositário infiel, sujeito a pena de prisão.

O contribuinte e o responsável estão definidos no art. 121 do CTN:

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

- I – Contribuinte, quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II – Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

2.4.3 Base de Cálculo

É o valor sobre o qual é aplicada alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar.

A base de cálculo deve ser definida em lei complementar (Art. 146 da CF/88). Sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

Assim, a lei complementar deve definir com muita clareza os critérios para determinação da base de cálculo. Exemplificando, o PIS – faturamento mensal, art. 3º da Lei Complementar nº 7 de 1970.

2.4.4 Alíquota

É o percentual definido em lei que aplicado sobre a base de cálculo determina o montante do tributo a ser pago.

Sua alteração está sujeito aos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade com exceção, quanto a sua anterioridade, dos casos previstos na própria Constituição, ou seja:

- a) IMPOSTOS: de Importação, de Exportação, sobre Produtos Industrializados e Operações Financeiras (§ 1º do art. 153).
- b) CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – (§ 6º do art. 195)

2.4.5 Adicional

Além do imposto devido, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, às vezes a lei determina o pagamento de mais de um imposto, sob o nome de adicional, que incide sobre determinado valor que ela fixar.

2.5 Impostos da União

Os impostos da União serão cobrados conforme previsto da Constituição Federal e em alguns casos uma parte do valor arrecadado será repartido com os Estados e Municípios.

Art. 153. Da CF compete à União instituir impostos sobre:

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

IV – produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II – será não-cumulativo, compreendendo-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

2.6 PIS – Programa de Integração Social

2.6.1 Objetivo Principal do PIS

O PIS foi criado em 7 de setembro de 1970 pela lei complementar nº 7, seu objetivo principal será mostrado a seguir pelo art.1 e 2:

“Art 1º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”.

Ou seja, seria uma maneira de diminuir a desigualdade social e fazer com que os empregados participassem das empresas.

No art 2º indica onde ficará depositado o dinheiro.

Art 2º - O Programa de que trata o artigo anterior será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal.

Parágrafo único - A Caixa Econômica Federal poderá celebrar convênios com estabelecimentos da rede bancária nacional, para o fim de receber os depósitos a que se refere este artigo.

Ou seja, o PIS tinha como objetivo inicial a integração dos funcionários com a empresa e além disso oferecer uma gratificação extra para estes trabalhadores com o intuito de diminuir a desigualdade social.

A partir de 11 de setembro 1975 com a Lei Complementar nº 26 unifica-se o PIS (Programa de Integração Social), com o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), instituído pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

O objetivo do PIS foi modificado em 1988 com o advento da constituição da república, embora mantendo o nome anterior, a contribuição para o **PIS/PASEP** passa a financiar o seguro-desemprego, programas de desenvolvimento econômico (através do BNDES) e o benefício do abono anual para empregados de baixa renda.

2.6.2 Abono Salarial PIS/PASEP

Para se ter acesso ao abono PIS/Pasep deve-se atender a alguns pré-requisitos tais como:

- Estar cadastrado há pelo menos 5 anos no PIS/PASEP;
- Ter recebido, de empregadores contribuintes do PIS/PASEP, remuneração mensal de até 2 salários mínimos médios durante o ano base que for considerado para a atribuição do benefício;
- Ter exercido atividade remunerada, durante pelo menos 30 dias, consecutivos ou não, no ano base considerado para apuração;

- Ter seus dados informados corretamente na Relação Anual de Informações Sociais - RAIS do ano base considerado.

Todo trabalhador cadastrado no PIS até 04/10/88 que possua saldo de quotas tem direito aos rendimentos anuais do PIS. Esses rendimentos correspondem aos juros de 3% ao ano, mais o Resultado Líquido Adicional - RLA, de acordo com o saldo das Quotas existente na conta de participação PIS/PASEP do trabalhador.

O abono salarial equivale a um salário mínimo, vigente na data de pagamento. Você não precisa requerer o benefício.

Pode também ser recebido em qualquer agência da Caixa Econômica Federal, no período estabelecido anualmente, de acordo com o calendário de pagamento divulgado pela CEF. O cartão cidadão, com senha cadastrada, pode ser recebido nos seguintes locais: nos terminais de auto-atendimento da CEF e nas casas lotéricas.

2.7 Excesso de carga tributária

Segundo Roberto Pasqualin advogado em São Paulo em seu artigo escrito para a Revista Consultor Jurídico de 5 de outubro de 2003:

A polêmica que cerca a reforma tributária, hoje, é se veremos aumentar a carga tributária do país, que saltou dos 28% do PIB no início do governo FHC para mais de 36% no início do governo Lula. Especialistas afirmam que a reforma tributária em discussão, encorpada pelo lobby dos governadores, levará nossa carga tributária a ultrapassar a barreira dos 40% do PIB, apesar de o presidente da República e seus auxiliares diretos repetirem insistentemente que *"não irá aumentar a carga tributária"*.

A pergunta que fica no ar, ao se instalarem várias torneiras da derrama no projeto de reforma tributária, é se alguém irá fechá-las? Será possível evitar que aumente a carga tributária do país?

Alguns parlamentares e empresários até sugeriram limitar a carga tributária do país em um percentual certo, tal como se fez com os juros, na Constituição de 1988. Falou-se em um limite de 30% ou de 35% do PIB para a carga tributária do país. Atingido o limite não seria mais permitido cobrar impostos. Seria como que uma lei de responsabilidade tributária, ampliando a de responsabilidade fiscal.

Só que as coisas não funcionam assim. Os juros têm um limite constitucional de 12% ao ano desde 1988, mas nunca se observou tal limite no Brasil. Se a carga tributária for limitada na Constituição a 30% do PIB, por exemplo, como seria possível atender a esse limite?

O que pode-se constatar com isto é o crescimento da carga tributária e a fome com que os impostos tem devorado o PIB (produto interno bruto), que é o total produzido por um país.

3 PECULIARIDADES DO PIS – PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

Inicia-se neste capítulo as peculiaridades do PIS e os passos e regras para o cálculo, assim como algumas particularidades do tributo.

3.1 Fato Gerador

O PIS/Pasep tem como fato gerador conforme art. 2 da IS (Instrução Normativa):

- “a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado;
- b) a folha de salários das entidades privadas”.

O fato gerador nada mais é do que o surgimento da obrigação do contribuinte perante o seu arrecadador o governo em qualquer uma das suas três esferas, municipal, estadual ou federal.

3.2 Entidades Obrigadas a Reter e Recolher o PIS/Pasep

Os órgãos da administração federal direta, as autarquias e as fundações federais, nos pagamentos que efetuarem pela aquisição de bens ou pelo recebimento de serviços em geral, referentes a estas operações, devidos pelos fornecedores dos bens ou prestadores dos serviços.

As sociedades cooperativas, na hipótese de realizarem vendas de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas.

3.3 Base de Cálculo das Contribuições Incidentes Sobre o Faturamento e Receita Bruta

Art.10 as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, têm como base de cálculo do PIS/Pasep o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

Nas operações de câmbio, realizadas por instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil:

I – considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço da venda e o preço da compra da moeda estrangeira, assim como empresas de Factoring, a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido. A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, segundo o regime aplicável às operações de consignação.

Na determinação da base de cálculo será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

O custo de aquisição de veículo usado, é o preço ajustado entre as partes.

II – a diferença negativa não poderá ser utilizada para a dedução da base de cálculo destas contribuições.

As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido poderão adotar o regime de caixa para fins da incidência do PIS/Pasep.

A adoção do regime de caixa, está condicionada à adoção do mesmo critério em relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep não-cumulativo, as receitas:

I – isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II – não operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado;

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

3.4 Exclusões e Deduções Gerais

Conforme o art. 23 e 24 da IS as Exclusões e Deduções Gerais do PIS são as seguintes:

Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep incidente sobre o faturamento, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

I – das vendas canceladas;

II – dos descontos incondicionais concedidos;

III – do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV – do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V – das reversões de provisões;

VI – das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

VII – dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP); e

VIII – das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.

Na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser compensado nos meses subsequentes.

Na maioria dos tributos é permitido algumas exclusões e deduções para que se possa encontrar o real valor da base de cálculo e desta forma o real valor do tributo a ser pago.

3.5 Exclusões e Deduções Específicas

Existem casos de exclusões e deduções específicas para: construção por empreitada, operadoras de planos de assistência à saúde, bancos, empresas de seguros privados, entidades fechadas e abertas de previdência complementar, empresas de capitalização, sociedades cooperativas, empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, empresas transportadoras de carga, pessoas jurídicas permissionárias de Lojas Francas, fabricante ou o importador de veículos, comerciantes varejistas de cigarros e comerciantes varejistas de veículos o qual não serão fruto de nosso estudo por isso são apenas citados.

3.6 Não Incidências

O PIS/Pasep não-cumulativo não incide sobre as receitas decorrentes das operações de:

- Art.45 IS I – exportação de mercadorias para o exterior;
II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível; e
III – vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

Existem algumas receitas que não compõem a base de cálculo para o PIS, por isso deve-se tomar muito cuidado para usar-se a base de cálculo correta.

3.7 Isenções

São isentas do PIS/Pasep as receitas:

- Art.46 I – dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;
II – da exportação de mercadorias para o exterior;
III – dos serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
IV – do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;
V – do transporte internacional de cargas ou passageiros;
VI – auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB);
VII – de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB;
VIII – de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras;
IX – de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Assim como na não incidência as isenções não compõem a base de cálculo, desta forma após chegar-se ao montante das receitas deve-se “descontar” o valor tanto das receitas não incidentes quanto das isentas.

3.8 Regime de Substituição

A contribuição mensal devida pelos fabricantes e importadores de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, conforme art. 48 da IS será calculada sobre o preço de venda no varejo, multiplicado por:

I – 1,38, para o PIS/Pasep;

Considera-se preço de venda o valor do produto acrescido do IPI incidente na operação.

Os valores das contribuições objeto de substituição não integram a receita bruta do fabricante ou importador.

Na determinação da base de cálculo, o fabricante ou importador poderá excluir o valor referente ao cancelamento de vendas ou devolução de produtos que tenham sido objeto da substituição de que trata este artigo.

3.9 Retenção na Fonte

Art. 50 A base de cálculo do PIS/Pasep a ser retido corresponde ao valor:

I – dos serviços e dos bens adquiridos por órgãos públicos;

II – da venda dos produtos entregues à cooperativa para comercialização, pela associada pessoa jurídica;

III – da receita de terceiros auferida com a administração de jogos de bingo.

Toda vez que se presta serviço a órgão público ou vende-se mercadorias estes retêm parte do pagamento a título de imposto retido na fonte, assim como cooperativas para comercialização e administração de jogos de bingo, apenas para estas entidades deve-se reter o imposto.

3.10 Alíquotas Incidência sobre o Faturamento

As alíquotas do PIS/Pasep aplicável sobre o faturamento é de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento).

Existem exceções para esta alíquota que são: PIS/Pasep não cumulativo, refinarias de petróleo, demais produtores e importadores de combustíveis, distribuidoras de álcool para fins carburantes, pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação de alguns produtos dentro de uma classificação exclusiva, pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos dentro de classificação exclusiva não farão parte de nosso estudo com exceção apenas para o PIS/Pasep não cumulativo.

3.11 Incidência sobre o Faturamento – PIS/Pasep Não-cumulativo

Conforme art.60 da IS a alíquota do PIS/Pasep não-cumulativo incidente sobre a receita auferida pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, tributadas com base no lucro real, será de 1,65%, a partir de 1º de dezembro de 2002.

O disposto anterior não se aplica:

- I – a cooperativas;
- II – a bancos, outras entidades financeiras e exceções.

3.12 Incidência sobre Folha de Salários

Art.61. A alíquota do PIS/Pasep é de 1%, quando aplicável sobre a folha de salários.

Sobre as folhas de salário incide o PIS/Pasep de 1%, este valor é pago pelo empregador.

3.13 Suspensão e Exclusão do Regime de Crédito Presumido

Conforme o art.65 da IS o descumprimento das condições necessárias à fruição do crédito presumido, inclusive com relação à regularidade fiscal, sujeitará a empresa infratora:

- I – à suspensão do regime especial pelo prazo de trinta dias, que se converterá em exclusão nas seguintes hipóteses:
 - a) se, findo o prazo de trinta dias, as irregularidades constatadas não tiverem sido sanadas; ou
 - b) se ocorrerem duas suspensões num período de doze meses;

Quando o pagamento do PIS/Pasep deixar de ser efetuado por descumprimento das condições relativas a preços praticados o pagamento deverá ser acrescido de juros de mora e multa, mesmo que abrangendo apenas um produto, implicam suspensão ou exclusão do regime para todos os produtos.

3.14 PIS/Pasep Não-cumulativo - Cálculo do Crédito

- Art.66 a pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
- I – das aquisições efetuadas no mês:
 - a) de bens para revenda;
 - b) de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
 - II – das despesas e custos incorridos no mês, relativos:
 - a) à energia elétrica consumida;
 - b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
 - c) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto empresas do SIMPLES;
 - III – dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:
 - a) a máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

- b) a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;
 - IV – relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior.
- Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física.
O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subseqüentes.
O IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens, para efeitos do disposto no inciso I.

O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente para bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, assim como os custos e despesas citados anteriormente e todos estes a partir de 1 de dezembro de 2.002.

No caso de a pessoa jurídica com tributação pelo lucro presumido optar por mudar seu regime de tributação pelo lucro real, e esta tendo estoque, o valor deste deverá ser apurado e em cima do valor obtido será utilizada a alíquota de 0,65% que será o crédito presumido do PIS/Pasep que deverá ser dividido em 12 parcelas a serem descontadas igualmente e sucessivamente, a partir da data em que adotado o lucro real.

3.15 Apuração, prazo de pagamento e recolhimento

A apuração do PIS/Pasep é mensal e o pagamento das contribuições deverá ser efetuado até o último dia útil da primeira quinzena do mês subseqüente. O cálculo do tributo PIS/Pasep deverá ser feito e pago pela matriz da pessoa jurídica. A pessoa jurídica poderá deduzir, do valor a pagar, a importância referente às contribuições efetivamente retidas na fonte, até o mês imediatamente anterior ao do vencimento.

3.16 Dedução Permitida a Contribuintes de certos produtos

Existem algumas deduções permitidas para os seguintes produtos: Cide-combustíveis e produtos farmacêuticos, que não serão objetivo principal da pesquisa.

3.17 PIS/Pasep Não-cumulativo – Incidência Parcial

Conforme art.100 da IS na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

3.18 Disposições Gerais - Arbitramento de Base de Cálculo

Tanto para empresas tributadas pelo lucro real, lucro presumido ou até simples, no caso de haver a necessidade de determinar o valor a contribuir estes serão arbitrados.

Art.101. Verificada a omissão de receita ou a necessidade de seu arbitramento, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições e dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do imposto de renda.

Assim como em outros impostos onde não é possível determinar a base de cálculo e conseqüentemente o valor do imposto a pagar, far-se-á o arbitramento, independente do motivo, seja por sonegação, extravio de documentos ou erro o fiscal escolherá a melhor maneira de arbitrar o valor do imposto, isto é claro em conformidade com a legislação do imposto de renda.

3.19 Processo Administrativo de Exigência das Contribuições Infrações e Penalidades

O processo administrativo é utilizado tanto para determinar a sua exigência quanto para consulta sobre a aplicação da respectiva legislação.

Art.102 o processo administrativo de determinação e exigência das contribuições, bem assim o de consulta sobre a aplicação da respectiva legislação, serão regidos pelas normas do processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União.

Ao PIS/Pasep aplica-se no que couber as penalidades e demais acréscimos previstos na legislação do imposto de renda, os créditos tributários são de competência da União.

3.20 Guarda de Livros e Documentos Fiscais

“**Art. 104.** A pessoa jurídica deve manter durante o prazo de 10 (dez) anos, em boa guarda, à disposição da SRF, os livros e documentos necessários à apuração e ao recolhimento destas contribuições”.

Os livros e documentos fiscais devem ficar guardados em condições e fácil acesso da fiscalização durante o prazo de 10 anos.

3.21 Decadência

Art. 105. O prazo para a constituição de créditos do PIS/Pasep e da Cofins extingue-se após 10 (dez) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; ou

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento do crédito tributário anteriormente efetuado.

O tempo para decadência do PIS/Pasep é de 10 anos assim como a guarda de livros, após este período não existe mais a necessidade de comprovar o pagamento do tributo.

3.22 Prescrição

“**Art. 106.** A ação para a cobrança de créditos das contribuições prescreve em 10 (dez) anos contados da data da sua constituição definitiva”.

Assim como a decadência e a guarda dos livros a prescrição é após incorrido 10 anos, após este prazo a cobrança dos créditos passa a inexistir, ou seja, não é mais devido.

3.23 Alíquotas do PIS

Conforme pode ser visto no anexo b o PIS teve sua alíquota inicial de criação fixada em 0,15% sobre o faturamento, passando por diversos percentuais até alcançar o total de 0,65% para as empresas tributadas pelo lucro presumido e 1,65% para as empresas tributadas pelo lucro real segundo a legislação do imposto de renda. Não pode-se deixar de ressaltar que esta alíquota de 1,65% incidente sobre o faturamento para as empresas de lucro real é não-cumulativo, ou seja, dão direito ao crédito e desta maneira é abatido o total de tributos a serem pagos. Algumas das maneiras de se obter este crédito, são: compra de mercadorias para revenda, aluguel, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, etc. Alguns itens que dão direito a esse crédito são citados anteriormente.

4 CÁLCULOS HIPOTÉTICOS DA EMPRESA EXEMPLO S/A

A empresa Exemplo S.A foi criada por mim com o intuito de elucidar o conteúdo aqui mostrado, assim como os gráficos em pizza. Os valores foram inventados, mas sempre guardando uma certa relação com a realidade, ou seja, algumas empresas foram observadas antes para que estes números fizessem “sentido”.

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO CONTÁBIL PELO LUCRO REAL

	valor R\$
Vendas Brutas	1.000.000,00
(-) Deduções de Vendas	50.000,00
(=) Vendas Líquidas	950.000,00
(-) Custos das Vendas	350.000,00
(=) Lucro Bruto	600.000,00
(-) Despesas Gerais	250.000,00
(+) Outras Receitas	20.000,00
(=) Lucro Líq. antes dos Impostos	370.000,00
CSLL	31.500,00
Resultado antes do IR	338.500,00
IR	53.250,00
PIS/PASEP	6.666,00
COFINS	29.160,00
LL	249.424,00

Acima temos uma demonstração do lucro contábil pelo lucro real, que nada mais é do que uma DRE, contendo vendas brutas no valor de R\$ 1.000.000,00. As despesas totais perfazem o montante de R\$ 630.000,00, as despesas com impostos somam R\$ 120.576,00 e o Lucro Líquido apenas R\$ 249.424,00 tendo a seguinte divisão conforme mostrado na figura 1.



Figura 1: Relação receitas, impostos e lucro.
Fonte: dados pesquisados.

CÁLCULO DA CONT. SOCIAL

Resultado antes CSLL	370.000,00
(-) Perdas de duplicatas	20.000,00
Base de Cálculo	350.000,00
CSLL (9%)	31.500,00

A Contribuição Social é um dos impostos com maior peso em nossa empresa Exemplo S/A. Dos R\$120.576,00 pagos a título de impostos pela empresa, R\$ 31.500,00 são desta contribuição conforme pode-se acompanhar na figura 2.



Figura 2: CSLL em relação aos outros impostos federais.
Fonte: dados pesquisados.

CÁLCULO DO IMP. DE RENDA

Resultado antes do IR	338.500,00
(+)CSLL	31.500,00
(+) Multa	5.000,00
(+) Perdas de duplicatas	20.000,00
(-) Não operacional	20.000,00
Lucro Real	375.000,00
IR (15%)	56.250,00
Vale Refeição	3.000,00
IR Devido	53.250,00

O Imposto de Renda é o imposto de nossa empresa Exemplo S/A com maior peso, no valor de R\$ 53.250,00 do total de R\$ 120.576,00, a figura 3 facilitará a visualização da fatia do tributo.

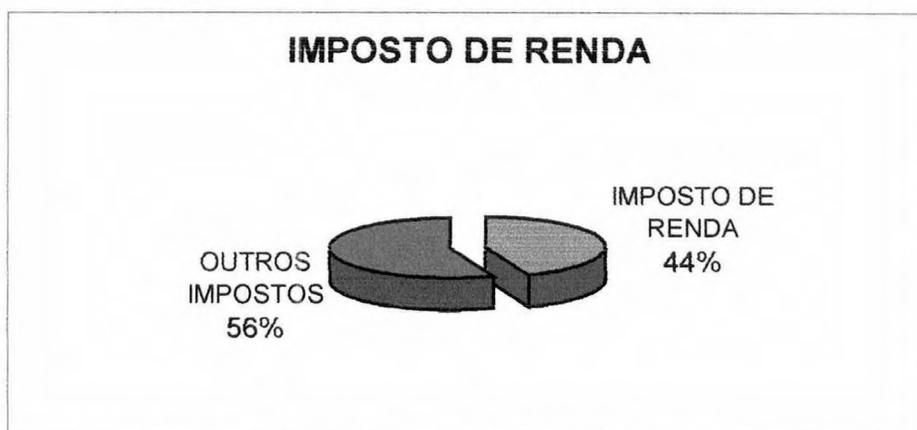


Figura 3: IR em relação aos outros impostos federais.
Fonte: dados pesquisados.

CÁLCULO DO PIS/PASEP APÓS A LEI 10.637/02

Receita Bruta	1.000.000,00
(+) Total das Vendas de Produtos e Mercadorias sem IPI	10.000,00
(+) Receita de Aplicações Financeiras	20.000,00
(+) Exportação Direta	20.000,00
(+) Receita de Juros Ativos e Descontos Obtidos	2.000,00
(+) Total das Receitas não Operacionais (Venda do Permanente)	15.000,00
Sub-total (1)	1.067.000,00
Deduções	
(-) Devoluções e Cancelamentos de Vendas	50.000,00
(-) Descontos Incondicionais e IPI	10.000,00
(-) Venda de Ativo Permanente - Não Operacionais	15.000,00
(-) Vendas Sujeitas a Substituição Tributária	12.000,00
Sub-total (2)	87.000,00
Dos Créditos a Descontar	

(-) Total das Compras de Produtos e Mercadorias	400.000,00
(-) Energia Elétrica Incurrida no Mês	15.000,00
(-) Gastos com Comunicação	18.000,00
(-) Combustíveis e Lubrificantes adquiridas e consumidas no mês	10.000,00
(-) Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos	30.000,00
(-) Honorários Profissionais pagos às Pessoas Jurídicas	8.000,00
(-) Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado Incurrido no mês	20.000,00
(-) Despesas com seguros incorridos no mês	10.000,00
(-) Juros sobre Empréstimos e Financiamentos	15.000,00
(-) Bens Recebidos em Devolução	50.000,00
Sub-total (3)	576.000,00
Base de Cálculo do PIS/Pasep	404.000,00
Total do PIS/PASEP a recolher	6.666,00

O PIS/PASEP que é o objeto principal da análise será feito em duas etapas a primeira logo acima, após a lei nº 10.637/02, que feitas as deduções e exclusões chegou ao montante de R\$ 6.666,00, o que para nossa empresa representa uma pequena fatia dos R\$ 120.576,00, conforme mostrado abaixo na figura 4.

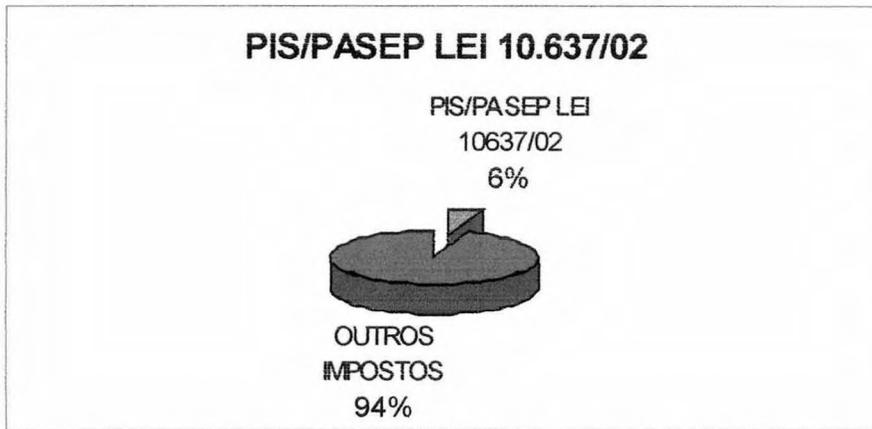


Figura 4: PIS/Pasep lei 10.637/02 em relação aos outro impostos federais.
Fonte: dados pesquisados.

CÁLCULO DO PIS/PASEP ANTES DA LEI 10.637/02

Receita Bruta	1.000.000,00
(+) Total das Vendas de Produtos e Mercadorias sem IPI	10.000,00
(+) Receita de Aplicações Financeiras	20.000,00
(+) Vendas brutas de produtos - Mercado Externo	20.000,00
(+) Receita de Juros Ativos e Descontos Obtidos	2.000,00
(+) Total das Receitas não Operacionais (Venda do Permanente)	15.000,00
Sub-total (1)	1.067.000,00
Deduções	
(-) Devoluções e Cancelamentos de Vendas	50.000,00
(-) Descontos Incondicionais e IPI	10.000,00
(-) Vendas brutas de produtos - Mercado Externo	20.000,00
(-) Venda de Ativo Permanente - Não Operacionais	15.000,00
Sub-total (2)	95.000,00
Base de Cálculo da PIS/PASEP	972.000,00
Total da PIS/PASEP a Recolher	6.318,00

Utilizando-se os mesmos dados de nossa empresa Exemplo S/A calculou-se o PIS/PASEP pela Lei nº 9.718/98 onde não se tinha direito ao crédito de diversos itens e a alíquota era de 0,65% em cima do faturamento. Desta forma chegou-se ao montante de R\$ 6.318,00, ou seja um número pequeno em relação ao total de tributos pagos por nossa empresa que é de R\$ 120.576,00, mais inferior em relação ao PIS/PASEP após a lei nº 10.637/02 conforme mostrado nas figuras 5 e 6.

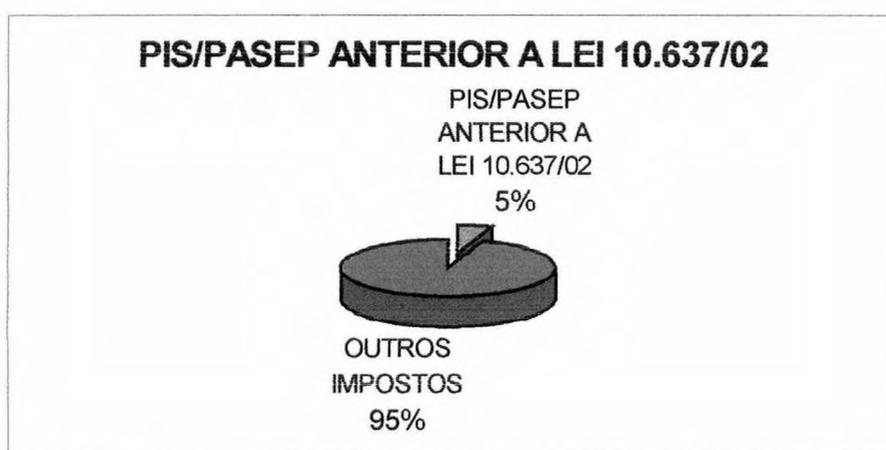


Figura 5: PIS/Pasep anterior a lei 10.637/02 em relação aos outro impostos federais.
Fonte: dados pesquisados.

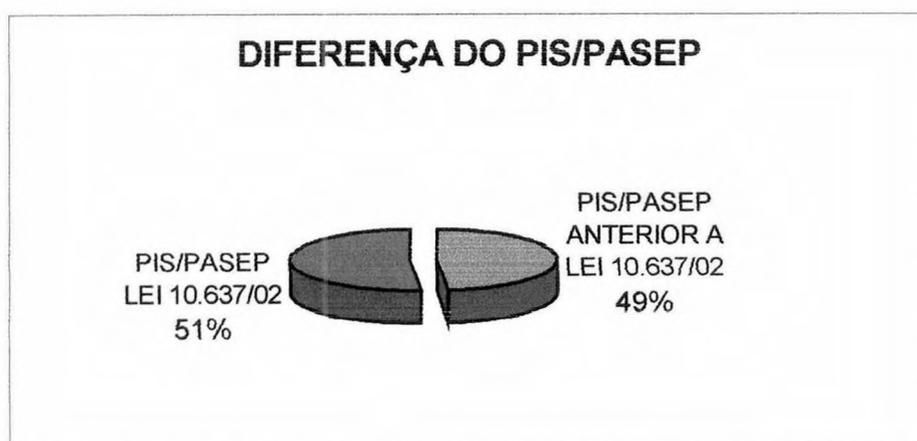


Figura 6: Diferença do PIS/Pasep antes e depois da lei 10.637/02.
Fonte: dados pesquisados.

CÁLCULO DO COFINS

Receita Bruta	1.000.000,00
(+) Total das Vendas de Produtos e Mercadorias sem IPI	10.000,00
(+) Receita de Aplicações Financeiras	20.000,00
(+) Vendas brutas de produtos - Mercado Externo	20.000,00
(+) Receita de Juros Ativos e Descontos Obtidos	2.000,00
(+) Total das Receitas não Operacionais (Venda do Permanente)	15.000,00
Sub-total (1)	1.067.000,00
Deduções	
(-) Devoluções e Cancelamentos de Vendas	50.000,00
(-) Descontos Incondicionais e IPI	10.000,00
(-) Vendas brutas de produtos - Mercado Externo	20.000,00
(-) Venda de Ativo Permanente - Não Operacionais	15.000,00
Sub-total (2)	95.000,00
Base de Cálculo da COFINS	972.000,00
Total da COFINS a Recolher	29.160,00

O COFINS tem um valor bem significativo na carga tributária com o valor de R\$ 29.160,00 do total de R\$ 120.576,00 pagos a título de impostos pela empresa, conforme mostrado na figura 7.

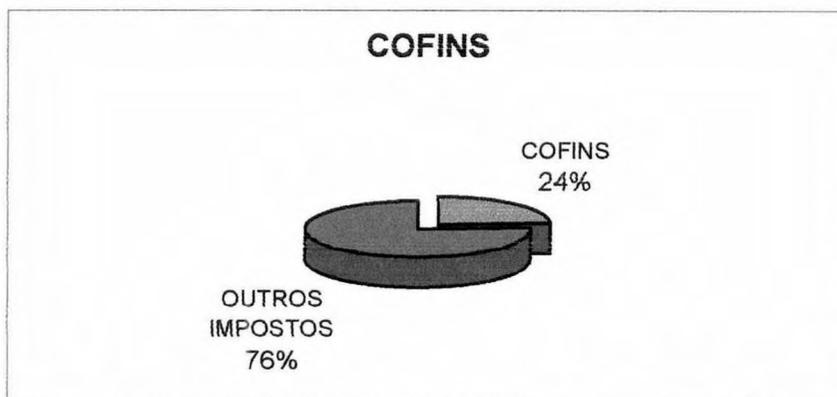


Figura 7: COFINS em relação aos outro impostos federais.
Fonte: dados pesquisados.

Como pode ser visto nos gráficos detalhadamente o quanto cada tributo representa na fatia da esfera federal, e o quanto estes influem no resultado final de uma empresa, deve-se ainda pensar que existem impostos das esferas estaduais, municipais e taxas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A importância do PIS/PASEP para o Caixa Governamental da área social por sua evolução histórica é fundamental conforme mostrado no anexo A onde tem-se a arrecadação total do tributo convertido ao dólar médio do período anual de 1985 a 2001, e que também onera a produção das empresas. Hoje sua alíquota tem-se elevada conforme pode-se acompanhar o anexo B e sua base de cálculo continua sendo o faturamento. Conforme pode-se acompanhar os cálculos e os gráficos do capítulo 4, observa-se a seguinte destinação da receita bruta de R\$ 1.000.000,00: 63% de despesa, 12% de tributos federais e apenas 25% de Lucro Líquido, vale ressaltar que foram apurados apenas os tributos federais.

Da fatia paga a título de tributos federais, tem-se a seguinte divisão: 26% CSLL, 44% IR, 6% PIS/Pasep após a lei 10.637/02 e 24% de COFINS.

O que foi demonstrado aqui pela empresa Exemplo S/A é a alta carga de tributária que as empresas privadas de grande porte comerciais tributadas pelo Lucro Real são obrigadas a pagar.

Levando em conta o montante das vendas o acréscimo de R\$ 6.318,00 de PIS/Pasep calculado antes da lei nº 10.637/02 para R\$ 6.666,00, após a lei nº 10.637/02 representa uma diferença de R\$ 358,00. Pode-se concluir que mesmo sendo pequeno o acréscimo do PIS/Pasep a pagar antes e depois da última mudança da lei do PIS, este vem tendo um aumento de alíquota muito grande desde sua criação quando era de 0,15% sobre o faturamento e hoje apresentando a alíquota de 1,65% sobre o faturamento, só que dando crédito do tributo em alguns itens como: compras, aluguel, combustíveis, etc.

Até onde as grandes empresas instaladas no Brasil irão agüentar este crescimento de nossa carga tributária?

Talvez uma redução na carga tributária reduziria a sonegação e estimularia o crescimento cobrando de muitos uma parcela menor e chegando próximo do montante hoje arrecadado.

5.1 Recomendações

Sugere-se novas pesquisas sobre o PIS comparando dois ramos empresariais, prestador de serviço e comercial em empresas estatais ou até mesmo multinacionais, onde encontra-se uma contabilidade de maior qualidade e confiabilidade. O período compreendido para este estudo deve ser antes e após a lei nº 10.637/02, desta forma tendo uma real noção da influência na alteração da base de cálculo do tributo.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Magda. **Como Escrever Teses e Monografias**. Um Roteiro Passo a Passo. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 17^a ed: Saraiva, 1997.

Código Tributário Nacional, 25^a ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

FEBRETTI, Láudio Camargo, **Contabilidade Tributária**. 3^a ed. São Paulo: Atlas 1997.

GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1988.

INFORMARE. **Agenda Tributária e Tabelas Práticas**, outubro de 2003.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia Científica**. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SALOMON, Décio Vieira. **Como fazer uma monografia; elementos de metodologia do trabalho científico**. 2^a ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1972.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – Disponível em: www.receita.fazenda.com.br,

Acesso em: 12/10/2003.

<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3030> Acesso em: 21/01/04. **Melissa**

Folmann

http://www.direitobancario.com.br/artigos/direitotributario/01mar_242_2.htm Acesso

em: 21/01/04. **Lourival VILANOVA**

7.1 ANEXO A

Arrecadação da Receita Administrada pela SRF - Período 1985 a 2001

UNIDADE: US\$ MILHÕES (1985 A 2001)																	
RECEITAS	ARRECAÇÃO																
	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	-	-	-	-	2.696	5.320	4.269	4.086	4.616	5.284	6.122	7.390	7.590	7.547	9.835	10.043	11.396

Fonte: Receita Federal. Obs.: Arrecadação de 1985 a 2001 convertida pelo dólar médio anual pela própria SRF (Secretaria da Receita Federal)..

7.2 ANEXO B

ALÍQUOTAS DO PIS/PASEP DESDE SUA CRIAÇÃO

PERÍODO DE VIGÊNCIA	ALÍQUOTA
JAN/71 À DEZ/71	0,15% faturamento 2,00% dedução IR
JAN/72 À DEZ/72	0,25% faturamento 3,00% dedução IR
JAN/73 À DEZ/73	0,40% faturamento 5,00% dedução IR
JAN/74 À	0,50% faturamento 5,00% dedução IR
JAN/86 À MAR/88	0,75% sobre o faturamento 1,00% sobre a folha
ABRIL/88 À JUN/88	Dispensado
JUL/88 À DEZ/88	0,65% sobre a receita operacional 1,00% sobre a folha
JAN/89 À DEZ/89	0,35% sobre a receita operacional 1,00% sobre a folha
JAN/90 À DEZ/93	0,65% sobre a receita operacional 1,00% sobre a folha
JAN/94 À SET/95	0,75% entidades financeiras e equiparadas 0,65% sobre a receita operacional 1,00% sobre a folha

OUT/95 À DEZ/95	0,65% sobre a receita operacional 1,00% sobre a folha 5% PIS dedução 5% PIS repique
JAN/96 À FEV/96	0,65% sobre o faturamento 1,00% sobre a folha 5% PIS dedução 5% PIS repique
MAR/96 À JAN/99	0,65% sobre o faturamento 1,00% sobre a folha 0,75% entidades financeiras e equiparadas
FEV/99 À DEZ/02	0,65% sobre o faturamento 1,00% sobre a folha
JAN/03 À	0,65% sobre o faturamento 1,00% sobre a folha 1,65% empresas lucro real (dá direito a crédito)

Fonte: Dados colhidos do informativo da informare.