

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

OTAVIO OENNING

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NA
INDÚSTRIA DE REVESTIMENTOS CERÂMICOS ENQUADRADA NO LUCRO
REAL: ESTUDO DE CASO NA EMPRESA PORTOBELLO S/A**

FLORIANÓPOLIS

2005

OTAVIO OENNING

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NA
INDÚSTRIA DE REVESTIMENTOS CERÂMICOS ENQUADRADA NO LUCRO
REAL: ESTUDO DE CASO NA EMPRESA PORTOBELLO S/A**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis submetido à Universidade Federal de Santa Catarina, Departamento de Ciências Contábeis do Centro Sócio Econômico.

Orientador: Prof. Alexandre Zoldan da Veiga, M.sc.

FLORIANÓPOLIS

2005

OTAVIO OENNING

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NA
INDÚSTRIA DE REVESTIMENTOS CERÂMICOS ENQUADRADA NO LUCRO
REAL: ESTUDO DE CASO NA EMPRESA PORTOBELLO S/A**

Esta monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a média geral de _____ atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

Professora Elisete Dahmer Pfitscher, Doutora.
Coordenadora de Monografia do Curso de Ciências Contábeis

Compuseram a banca examinadora:

Professor Alexandre Zoldan da Veiga, Mestre. (orientador)
Departamento de Ciências Contábeis

Professora Eleonora Milano Falcão Vieira, Mestre.
Departamento de Ciências Contábeis

Professora Maria Denize Henrique Casagrande, Mestre.
Departamento de Ciências Contábeis

Florianópolis, 29 de novembro de 2005.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar à Deus, aos meus pais, Paulo e Marta, pelo carinho, dedicação e amor contribuindo para o meu crescimento e sucesso, pela presença constante em mais essa etapa de minha vida.

À meus irmãos, Silvia e Guilherme, por fazerem parte de minha vida.

Ao meu orientador, Prof. Alexandre Zoldan da Veiga, pela atenção e colaboração no desenvolvimento do estudo e à Eleonora Milano Falcão Vieira, que me acompanhou na realização desta monografia.

Agradeço também aos colaboradores da Portobello S/A que contribuíram na orientação para o desenvolvimento do estudo de caso.

A minha namorada Gisele, pela compreensão e ajuda durante esta etapa.

À todos os amigos que conquistei durante minha vida acadêmica, os quais tornaram-se pessoas importantes que estiveram presentes tanto nos momentos difíceis como nos momentos de alegria; e todos aqueles que de uma forma ou de outra, direta ou indiretamente contribuíram para a realização deste sonho.

RESUMO

OENNING, Otavio. **Análise Tributária da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS na Indústria de Revestimentos Cerâmicos enquadrada no Lucro Real: Estudo de Caso na Empresa Portobello S/A.** 2005. 66 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

Neste trabalho é analisado o impacto da nova sistemática de cálculo do PIS e da COFINS na indústria de revestimentos cerâmicos enquadrada no lucro real. É levantada a hipótese do beneficiamento tributário das empresas do setor com a não-cumulatividade destes tributos, pois as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que elevaram respectivamente a alíquota do PIS de 0,65% para 1,65% e a alíquota da COFINS de 3% para 7,6% diminuem o seu efeito “cascata” e permitem a utilização de créditos sobre matérias-primas e outros valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país nas operações anteriores. No referencial teórico são apresentados o delineamento do tema e em seguida a teorização das contribuições sociais envolvidas no estudo. No estudo de caso foi analisado os dados da empresa Portobello S/A, pioneira no segmento cerâmico na região da Grande Florianópolis, demonstrando uma comparação entre as duas sistemáticas de cálculo e fazendo simulações sobre a mesma. Destaca-se como principal aspecto favorável a isenção da carga tributária sobre as exportações realizadas pela empresa. Atualmente, 40% da sua produção é destinada ao mercado externo favorecendo a economia brasileira com novos empregos e investimentos. Finalmente são expostas conclusões e recomendações da análise tributária em estudo.

Palavras-chave: Tributos federais. Não-cumulatividade. PIS e COFINS.

ABSTRACT

OENNING, Otavio. **Análise Tributária da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS na Indústria de Revestimentos Cerâmicos enquadrada no Lucro Real: Estudo de Caso na Empresa Portobello S/A.** 2005. 66 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

The objective of this report is to analyze the impact of the new calculation systematic for PIS and COFINS in the ceramic tile industry fitted into real lucre. It is analyzed the hypothesis of tributary melioration for the companies of the sector with the non-cumulativity of these tributes, considering that statutes 10.637/2002 and 10.833/2003, which elevated the aliquot of PIS from 0,65% to 1,65% and the aliquot of COFINS from 3% to 7,6% decrease its “waterfall” effect, and allow the use of credits over raw materials and other values payed to companies domiciliated in the country on preview operations. In theoretical references, it will be hereby presented the lineation of the theme, followed by the theorization of the social contributions involved in this study. In the case study, the company analyzed is Portobello S/A, a pioneer in the ceramic tile segment in the Florianópolis area, presenting a comparison between the two calculations systematic and simulations over the topic. There must be distinguished as a favorable aspect the exemption of the tributary weight over the exports of the company. Actually, 40% of its production is exported, helping the brazilian economy with new jobs and investments. Finally the conclusions and recommendations for the tributary analysis are presented.

Key-words: Federal tributes. Non-cumulativity. PIS and COFINS.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Comparativo das Sistemáticas de Cálculo da COFINS.....	52
Gráfico 2 – Comparativo das Sistemáticas de Cálculo do PIS.....	53
Gráfico 3 – Participação das Vendas no Mercado Externo.....	55

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Cálculo do Lucro Líquido (Exemplo).....	32
Quadro 2 – Apuração de Créditos.....	46
Quadro 3 – Base de Cálculo dos Tributos.....	48
Quadro 4 – Cálculo do PIS e da COFINS.....	50
Quadro 5 – Comparação das Sistemáticas de Cálculo.....	52
Quadro 6 – Simulação de Base de Cálculo dos Tributos – Incidência sobre Exportações.....	57
Quadro 7 – Simulação de Cálculo do PIS e da COFINS – Incidência sobre Exportações.....	58
Quadro 8 – Comparação das Sistemáticas de Cálculo – Incidência sobre Exportações.....	59

LISTA DE SIGLAS

ANFACER	Associação dos Fabricantes Cerâmicos
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CNI	Confederação Nacional da Indústria
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DACON	Demonstração de Apuração das Contribuições
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
IE	Imposto sobre Exportação de Produtos Nacionais
II	Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social

PPR	Participações de Empregados
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
SRF	Secretaria da Receita Federal
S/A	Sociedade Anônima
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 Considerações Iniciais.....	13
1.2 Tema / Problema.....	16
1.3 Objetivos.....	17
1.3.1 Objetivo geral.....	17
1.3.2 Objetivos específicos.....	17
1.4 Justificativa.....	17
1.5 Metodologia da Pesquisa.....	18
1.6 Limitações da Pesquisa.....	20
1.7 Organização do Trabalho.....	20
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	22
2.1 Tributos.....	22
2.2 Princípios Constitucionais Tributários.....	22
2.2.1 Princípio da Estrita Legalidade Tributária.....	23
2.2.2 Princípio da Anterioridade.....	23
2.2.3 Princípio da Irretroatividade Tributária.....	24
2.2.4 Princípio da Isonomia ou Igualdade Fiscal.....	24
2.2.5 Princípio da Capacidade Contributiva.....	25
2.2.6 Princípio da Não-Cumulatividade.....	25
2.3 Elementos do Tributo.....	26
2.3.1 Fato Gerador.....	26
2.3.2 Base de Cálculo.....	27
2.3.3 Alíquota.....	27

2.3.4 Sujeito Ativo.....	27
2.3.5 Sujeito Passivo.....	28
2.4 Espécies de Tributos.....	29
2.5 Formas de Tributação – Lucro Real.....	29
2.6 A Sistemática da Não-Cumulatividade.....	32
2.7 Contribuições Sociais.....	34
2.8 PIS.....	35
2.9 COFINS.....	37
2.10 Dacon.....	39
2.11 Planejamento Tributário.....	40
3 ESTUDO DE CASO.....	43
3.1 Breve Histórico da Empresa.....	43
3.2 Demonstração de Apuração das Contribuições.....	45
3.3 Impacto da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS.....	51
3.4 O Incentivo Fiscal e suas Vantagens na Exportação.....	54
3.5 Simulação de Incidência do PIS e da COFINS sobre Exportações.....	56
4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	61
5 REFERÊNCIAS.....	63

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Qualquer tipo de sociedade exige uma estrutura organizacional que por sua vez necessita da presença de uma entidade que a dirija e que fixe normas de comportamento.

Assim surge o Estado que segundo Castilho (2002, p. 22)

[...] parece-nos que se poderá conceituar o Estado como ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo em determinado território. Nesse conceito, se acham presentes todos os elementos que compõem o Estado, e só esses elementos. A noção de poder está implícita na de soberania, que, no entanto, é referida como característica da própria ordem jurídica. A politicidade do Estado é afirmada na referência expressa do bem comum, com a vinculação deste a um certo povo e, finalmente, a territorialidade, limitadora da ação jurídica e política do Estado, está presente na menção a determinado território.

O Estado é a forma mais complexa de organização social e para proteger os valores fundamentais da vida em sociedade, necessita de um lado, de estrutura organizacional, de governo, instituições e serviços e, de outro, a existência de fontes de recursos, a fim de desempenhar as atribuições delegadas pelo povo.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88, em seus artigos 5º aos 17, trata destas atribuições onde tais serviços estão presentes nas diversas áreas como educação, saúde, previdência, assistência social, infra-estrutura, segurança pública e justiça, e em ações como o combate a desigualdades sociais, geração de emprego, preservação do meio ambiente, defesa externa e da soberania, ou seja, são serviços que abrangem todo o plexo da organização moderna do estado.

O Estado desempenha as atividades relativas a essas diversas obrigações dirigidas ao povo que o integra e que, ao mesmo tempo, tem o direito de exigir seu principal aporte de recursos financeiros através do que se denomina tributo.

Os princípios que definem a forma de agir do Estado exigem que ele assumam um número cada vez maior de recursos que lhe permitem suportar os encargos inerentes à realização do aperfeiçoamento da vida em sociedade. A tributação, nesse contexto, não é exceção. Deve ser exigida para o bem comum.

São muitos os tributos no Brasil. O ano de 2002 foi o sexto ano em que a carga tributária do brasileiro cresceu, voltando a bater recorde, revela o estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. Enquanto em 2001 os tributos representavam 35,48% do Produto Interno Bruto - PIB do país, no ano subsequente a proporção subiu para 36,45%. No total, a arrecadação de impostos federais somou R\$ 476,57 bilhões em 2002, um aumento de R\$ 72,82 bilhões sobre o volume arrecadado no ano anterior. Em um último estudo realizado pelo IBPT constatou-se que a carga tributária brasileira do 1º semestre de 2005 atingiu 41,6% do PIB. O aumento foi de 1,59 ponto percentual em relação ao 1º semestre de 2004.

Nesse enfoque temos o aumento no pagamento de contribuições sociais com a mudança na legislação, em especial do Programa de Integração Social – PIS, com a Lei 10.637/2002 que elevou a sua alíquota 0,65% para 1,65%, e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a Lei 10.833/2003 que elevou a sua alíquota de 3% para 7,6% para as empresas enquadradas no lucro real permitindo a utilização de créditos. Estas legislações acabaram com a cumulatividade na cobrança dos tributos, geraram um aumento de custo tributário para as empresas em geral e por consequência no preço final dos produtos e serviços consumidos no mercado nacional. Trevisan (2005) destaca a não-cumulatividade da COFINS em artigo publicado no jornal Folha de São Paulo:

A não-cumulatividade é uma antiga reivindicação de certos grupos empresariais, principalmente da indústria, que viam na antiga Cofins uma maneira de onerar excessivamente a produção. Os 3% que a empresa pagava ao comprar matéria-prima eram somados aos 3% que ela embutia no preço no momento de vender, e assim sucessivamente, em um processo que provocava a acumulação de impostos no produto.

Esta nova sistemática de cálculo visa combater a variação de preço excessiva de uma mercadoria tomando como índice apenas os tributos incidentes nas diversas etapas de produção. O setor de serviços se enquadra em uma lógica diferente pois não possui esta cadeia de produção e o seu principal "insumo" é a mão-de-obra. Segundo Harada (2004),

O que não pode é o governo, a pretexto de atender ao clamor da sociedade aumentar violentamente a pressão tributária, elevando a arrecadação do PIS, e agora, da Cofins mediante pseudo-eliminação de tributação cumulativa que, para o setor de serviços, representa um aumento de 153% (3% para 7,6%). Esse aumento brutal sobre o setor de serviços, no momento em que a economia como um todo está precisando de oxigênio, afronta os princípios da isonomia, da razoabilidade, da proporcionalidade e da racionalidade.

Segundo Olenike e Amaral (2004) em estudo elaborado pelo IBPT, o custo médio da COFINS sobre o faturamento das empresas tributadas pelo lucro real subirá dos atuais 3% para 4,01% e do PIS de 0,65% para 0,91% em média. A indústria terá média de 2,96%; o comércio atacadista terá média de 3,01%; o comércio varejista, de 3,39%; e o de serviços, de 5,34%. Trevisan (2005) cita:

Com o novo modelo, a empresa poderá descontar da Cofins incidente na venda de seu produto aquela Cofins que pagou no momento em que comprou seus insumos e matérias-primas. Assim, pagará imposto apenas sobre o valor que agregar aos bens em sua etapa de produção.

O economista Moraes (2003) completa:

Mas o que não se pode evitar é que aquelas empresas quem atuam em cadeias produtivas muito grandes e complexas – como a indústria e os bens sofisticados – pagarão menos tributo, enquanto as outras, cuja cadeias são pequenas, como as empresas de prestação de serviços e a agricultura, acabarão por pagar mais do que os atuais 3%. Estes últimos, com razão, não se conformam.

Em virtude da utilização destes créditos referente aos insumos favorecendo o setor industrial, torna-se necessário um estudo detalhado sobre quais seriam as vantagens obtidas com a não-cumulatividade do PIS e da COFINS na indústria de revestimentos cerâmicos enquadrada no lucro real.

1.2 TEMA / PROBLEMA

No presente estudo, o conhecimento sobre o constante crescimento da carga tributária imposta as empresas do Brasil torna-se imprescindível. A globalização e o mercado competitivo fazem com que as empresas busquem alternativas para manter a continuidade do empreendimento frente a esta realidade tributária brasileira, onde a principal preocupação do contribuinte é a redução no pagamentos dos impostos. Para isso, é necessário estar atento às mudanças de legislação diariamente, compreender a sistemática de cálculo dos tributos e analisar alternativas de forma lícita para reduzir a carga tributária.

Este estudo analisa as mudanças na legislação, em especial a alteração do PIS com a Lei 10.637/2002 e da COFINS com a Lei 10.833/2003, que geraram um aumento de custo tributário para as empresas em geral, e por consequência no preço final dos produtos e serviços consumidos no mercado nacional. Porém, estas novas legislações permitem que as empresas utilizem créditos relativos à aquisição de materiais, serviços e custos operacionais.

O artigo do IBPT, desenvolvido por Olenike e Amaral (2004), ainda concluiu que a maior parte das empresas pesquisadas (67 setores ou 72%) terá aumento efetivo de carga tributária do PIS e da COFINS. Além disso, no que diz respeito à COFINS, constatou que a indústria de materiais para construção, e por consequência as indústrias de revestimentos cerâmicos, será o grande beneficiado pois terá o um custo efetivo de 2,68%. Isto se deve aos créditos tributários que estas empresas obtêm na compra de insumos e matérias-primas.

Nesta perspectiva, tem-se a seguinte questão:

Quais os aspectos favoráveis e os ganhos obtidos com a não-cumulatividade do PIS e da COFINS na indústria de revestimentos cerâmicos enquadrada no lucro real?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral é demonstrar os aspectos favoráveis e os ganhos obtidos com a não-cumulatividade do PIS e da COFINS em uma empresa de revestimentos cerâmicos enquadrada no lucro real.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Conceituar os tributos federais envolvidos na pesquisa;
- Coletar informações sobre a aplicação destes tributos no faturamento da empresa;
- Analisar as informações obtidas realizando comparações sobre as sistemáticas de cálculo permitidas atualmente;
- Realizar uma comparação das sistemáticas de cálculo com a simulação de incidência dos tributos nas vendas destinadas às exportações;
- Demonstrar os resultados obtidos e propor recomendações para o processo atual.

1.4 JUSTIFICATIVA

O tema escolhido visa atender às necessidades dos contribuintes que buscam alternativas para redução da carga tributária, pois os tributos afetam diretamente a empresa no que diz respeito ao desenvolvimento, inclusive como sendo um delimitador de investimentos.

A luta contra o Fisco, quem tem como meta arrecadar cada vez mais para atender as necessidades de custeio do Estado, é mais do que justificada pois os tributos são pesados e

complexos, resultando na sonegação e na economia informal como mera consequência econômica deste sistema injusto, onde o contribuinte tem como argumentos a sobrevivência e a má retribuição estatal.

Um estudo do IBPT concluiu que o PIB brasileiro cresceu no período de 86 a 98 em 1,67 vez ou 167%, enquanto que a carga tributária global cresceu no mesmo período 2,56 vezes ou 256%. Isto significa a constante preocupação do governo, principalmente o federal, em aumentar a arrecadação tributária com a criação de novos tributos ou a majoração daqueles já existentes.

Portanto, o contribuinte deve estar atento à estas mudanças na legislação, praticando qualquer conduta com o objetivo de reduzir ou retardar o pagamento de tributos, desde que se mantenha no campo jurídico da licitude.

Dessa forma, surge a necessidade do contador, controller ou tributarista, por meio de Planejamento Tributário, conhecer de forma abrangente e específica a legislação tributária do País antecipando-se ao fato gerador e eliminando-o. Com estes conhecimentos, pode-se evitar que nenhum tributo inconstitucional atinja a empresa prejudicando o seu crescimento e o alcance de suas metas.

1.5 METODOLOGIA DE PESQUISA

Segundo Costa (2001, p. 79), "Monografia é um trabalho acadêmico que tem por objetivo a reflexão sobre um tema ou problema específico e que resulta de um processo de investigação sistemática". Neste estudo, é feita uma análise do impacto da não-cumulatividade do PIS e da COFINS comparando as duas legislações a fim de demonstrar os ganhos tributários obtidos na indústria de revestimentos cerâmicos.

Os estudos e planos de ação realizados de modo a diminuir ou zerar o ônus econômico dos tributos e até mesmo a evitar as obrigações tributárias acessórias estão sendo utilizados com uma frequência cada vez maior pelos contadores que organizam os negócios da empresa. Neste sentido, quanto aos objetivos, a escolha deste estudo é tratada como uma pesquisa descritiva. Na concepção de GIL (1999, p. 20)

a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever determinadas características de população ou fenômeno, ou estabelecimento de relações entre as variáveis. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos".

Pretende-se assim, explicar quais os custos tributários incidentes nas sistemáticas de cálculo que fizeram com que estas empresas tivessem esta redução no pagamento dos tributos.

A pesquisa fará uso de um estudo de caso pois se deseja reunir informações detalhadas a fim de compreender a situação como um todo. Para Gil (2002, p. 54), "consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento". Beuren et al. (2004, p. 84) salienta que, "quando relacionado à Contabilidade, concentra maior número de pesquisa em organizações, visando à configuração, à análise e/ou à aplicação de instrumentos ou teorias contábeis". Para isto será feito uma análise nas informações contábeis da empresa Portobello S/A fazendo uso de uma abordagem qualitativa. Richardson (1999, p.80) menciona que "os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema e analisar a interação de certas variáveis".

O estudo fará uso de uma coleta de dados por meio de pesquisa documental tendo como fonte as apuração do PIS e da COFINS. Segundo Marconi e Lakatos (2002, apud Beuren et al, 2004, p. 134), "a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias". Além disso, Cruz (2003, p. 44) salienta que "a coleta de dados também pode

envolver uma pesquisa de campo. Uma vez adotada esta metodologia torna-se necessário registrar os dados obtidos, seja em forma textual e/ou seguindo as normas para tratamento estatístico, se for o caso”.

Assim sendo, propõe-se analisar as informações obtidas através de planilhas desenvolvidas visando apurar os aspectos favoráveis e os ganhos obtidos com a não-cumulatividade do PIS e da COFINS na indústria de revestimentos cerâmicos através de um estudo de caso na empresa Portobello S/A.

1.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As alternativas e combinações de negócios fabris são imensas e conseqüentemente a aplicação da legislação do PIS e da COFINS são diversas dependendo do ramo de atividade da indústria. O trabalho limita-se, por esta razão, a um único estudo de caso em uma indústria de revestimentos cerâmicos enquadrada no lucro real contemplando somente estas duas contribuições federais.

Em face de constante mudanças na legislação pertinente, onde um incentivo pode ser criado enquanto outros podem ser eliminados, o presente estudo limita-se ao tempo tendo a legislação consultada até a 30/06/2005.

Além disso, o estudo não aborda os aspectos jurídicos, e limita-se apenas aos aspectos contábeis e econômicos da aplicação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

A presente monografia obedece a seguinte estrutura e conteúdo:

O capítulo 1 aborda a problemática do trabalho, sua justificativa, a pergunta da pesquisa, os objetivos gerais e específicos, a metodologia, as limitações da pesquisa e a organização do trabalho.

No capítulo 2 apresenta-se a fundamentação teórica sobre tributos, contribuições sociais e o seu processo evolutivo com enfoque no contexto da sua cobrança desde a constituição de 1824 e a legislação em vigor do PIS e da COFINS.

No capítulo 3 apresenta-se a pesquisa realizada em uma indústria de revestimentos cerâmicos onde se desenvolveu um estudo de caso que identifica os aspectos favoráveis e os ganhos obtidos com a nova sistemática de cálculo comparando as informações resultantes da aplicação desta nova legislação com base no faturamento e nos créditos utilizadas para cálculo do tributo contra os resultados da sistemática de cálculo cumulativa.

No capítulo 4 encontram-se as conclusões do trabalho e as adequações e melhorias recomendadas a empresa.

No capítulo 5 apresenta-se a identificação dos documentos mencionados no trabalho.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 TRIBUTOS

O Código Tributário Nacional – CTN define tributo em seu art. 3º:

"Art. 3. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Dispõe ainda, que só pode ser exigido por lei (princípio da legalidade, art., 150, I, da CF/88) sendo que a autoridade não possui liberdade para escolher o melhor momento para cobrar o tributo.

De uma forma geral, temos o tributo como resultado de uma atividade financeira que consiste na entrega de dinheiro aos cofres públicos por parte do contribuinte no momento do nascimento de uma obrigação realizada na conformidade da lei.

2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

O poder de tributar do Estado não é incontrolável ou absoluto. Ele está limitado a uma série de princípios constitucionais direcionados ao Direito Tributário.

Segundo Fabretti e Fabretti (2005, p.66), “os princípios são os fundamentos do ordenamento jurídico e prevalece sobre todas as demais normas. Estas só têm validade se estiverem em estrita consonância com eles.” Destaca ainda que, no art. 150 da CF/88, o constituinte estabeleceu as limitações ao poder de tributar, que é uma das garantias fundamentais do contribuinte.

2.2.1 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Este princípio trata da obrigatoriedade de se instituir tributo e descrever a regra de incidência por meio de lei. Este princípio pode ser visto no art. 150, inciso I da CF/88 que, “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça.”

O art. 97 do CTN enfatiza que isto é matéria de lei sendo que não pode ser instituído por fontes secundárias, como Decreto e Instrução Normativa - IN. A lei, além de instituir e extinguir tributos pode majorar e reduzir tributos, definir o fato gerador, fixar a alíquota e a base de cálculo.

2.2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Um novo tributo ou o aumento da alíquota ou base de cálculo de um já existente só é válido após o dia 1º de janeiro. Ou seja, a lei deve ser publicada até o dia 31 de dezembro para que possa ser aplicada no ano seguinte.

Não fazem parte desta regra o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II, Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais - IE, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Impostos sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro - IOF, Impostos Extraordinários e os Empréstimos Compulsórios.

As contribuições sociais também não são afetadas por este princípio e podem ser cobradas no próprio exercício financeiro conforme art. 195, inciso VI da CF/88: “Art. 195. [...] VI - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após

decorridos noventa dias da data de publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se aplicando o disposto no art. 150, III, b”.

2.2.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Este princípio vem como uma garantia ao cidadão, pois a CF/88 não permite cobrar tributos referente a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado. Porém a retroatividade pode ser adotada quando a nova lei favorece o contribuinte. O CTN, em seu art. 106, inciso II, contempla três hipóteses possíveis de retroatividade: quando deixar de defini-lo como infração, quando deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo e quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

2.2.4 PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU IGUALDADE FISCAL

A Constituição Federal em seu artigo 150 inciso II, impõe a proibição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de “Art. 150. [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Esta proibição está fundamentada no art. 5 da CF/88 que expressa “Art. 5. todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”.

A lei, em princípio, não deve dar tratamento desigual a contribuintes que se encontrem na mesma situação, ou seja, não pode servir de fonte de privilégios ou perseguições fiscais.

2.2.5 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Este princípio trata da cobrança de tributos, tanto diretos quanto indiretos, conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Os tributos diretos que incidem sobre a propriedade e renda, também denominados de pessoais, devem respeitar a capacidade econômica do sujeito passivo, ou seja, incidir de acordo com o valor da propriedade e faixa de renda do contribuinte, assegurando, dessa forma, que os que se encontrem em melhor situação econômica contribuam mais, diminuindo a carga tributária dos que tem pouca renda e menor patrimônio. Fabretti e Fabretti (2005, p.67)

Com relação aos tributos indiretos, Fabretti e Fabretti (2005, p.68) destaca:

Ocorre, porém, que, no caso dos tributos indiretos, a realização da justiça econômica e social é assegurada pelo princípio da essencialidade do produto, que estabelece a tributação de acordo com a necessidade de consumo básico deste, dispondo que, quanto mais essencial um produto, menor é a tributação que ele sofre e, quanto menos essencial, ou seja, mais supérfluo, maior é a tributação que sobre ele incide, facilitando destarte o consumo dos produtos mais necessários. Exemplo : alimentos sofrem pouca ou nenhuma tributação, enquanto cigarros, perfumes, cosmético e outros supérfluos são tributados com alíquotas mais altas.

O agente arrecadador deve tratar os desiguais de modo desigual, devendo, assim, o tributo ser cobrado de acordo com as possibilidades de cada um. O contribuinte que possui melhor condição econômica deve pagar mais imposto do que aquele que possui menos.

2.2.6 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Este princípio trata de compensar do tributo devido em cada operação com o valor cobrado nas operações anteriores desenvolvendo uma espécie de conta corrente da apuração de débitos gerados pelas operações de venda e créditos gerados pelas operações anteriores em

um processo de encontro de contas permitindo a apuração do valor final do tributo a ser pago.

Para Soares e Lippo (1998, p. 93, apud Fischer e Peixoto, 2005, p.594):

A não-cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico. Foi a partir da vontade do povo brasileiro que o legislador constituinte encontrou os argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos cuja característica essencial para a apuração do 'quantum debeatur' deve ser o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente às operações comerciais realizadas com os produtos e mercadorias e serviços do estabelecimento do contribuinte, e a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente as mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em um dado período.

A recuperação dos valores devidos em operações anteriores ocorre conforme compensação dos débitos exigidos com os créditos gerados pela aquisição de bens.

2.3 ELEMENTOS DO TRIBUTO

2.3.1 FATO GERADOR

A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador. Em Fabretti (2003, p. 128), "Denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato de lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária". O autor cita exemplos:

- prestar serviços (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS);
- fazer circular mercadorias (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS);
- receber renda (Imposto de Renda - IR).

2.3.2 BASE DE CÁLCULO

É o valor ou grandeza sobre o qual é aplicada a alíquota mencionada na lei a fim de apurar o valor do tributo a pagar. A base de cálculo pode ser tratada como os rendimentos obtidos em um período de tempo, o preço de uma mercadoria, o faturamento mensal e deve ser definida em lei complementar conforme art. 146, inciso III da CF/88.

2.3.3 ALÍQUOTA

Conforme FABRETTI (1999, p.50), “é o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago”. A sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, irretroatividade e da anterioridade.

Caso a nova alíquota, alterada por lei, seja maior que alíquota anterior, deve ser atentado também o princípio da anterioridade nos casos previstos na constituição. A alíquota pode ser baseada aplicando um percentual ou um valor expresso em moeda.

2.3.4 SUJEITO ATIVO

Conforme instituído pelo art. 119 do CTN, “sujeito ativo é sempre uma pessoa jurídica de direito público a quem a Constituição Federal deu competência para instituir e cobrar o tributo, objeto dessa obrigação jurídica de natureza tributária.

Temos também autarquias, como é o caso do Instituto Nacional da Seguridade Social - INSS, que embora não possam legislar sobre tributos, têm capacidade tributária que lhes permite fiscalizar e arrecadar tributos. Segundo Torres (2002, p.227):

As autarquias também podem ocupar o pólo ativo da relação tributária, pois se lhes estende o conceito de Fazenda Pública e se lhes atribui a competência para a

cobrança das contribuições especiais. Mas as entidades privadas em favor das quais reverte o produto da arrecadação das contribuições sociais, econômicas e profissionais (sindicatos de trabalhadores e confederações de empresários) não se consideram sujeitos ativos da relação tributária, mas beneficiários de transferência governamental e sujeitos de relação meramente financeira.

Sendo assim, podem ser sujeitos ativos da obrigação tributária a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que podem legislar sobre os tributos e cobrá-los de acordo com a competência dada pela Constituição Federal.

2.3.5 SUJEITO PASSIVO

O art. 121 do CTN define o sujeito passivo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

I – contribuinte, quando tenha 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.

Contribuinte, portanto, é a pessoa [física ou jurídica] que praticou completa e rigorosamente a descrição hipotética contida na lei, passível de tributação. É a pessoa que realiza concretamente o fato impositivo, estereótipo sublime da capacidade contributiva. Eis aí a figura denominada “sujeição passiva direta”, pois quem ocupa o pólo passivo da obrigação guarda íntima, direta e pessoal relação de causalidade com a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Assim, se o fato é importar, o contribuinte só pode ser o importador; se prestar serviço, só pode ser o prestador, etc. Tavares (2003, p.109)

Já o sujeito responsável, também denominado contribuinte de direito, não arca com o ônus tributário. Ele serve apenas de agente arrecadador do Fisco e como se depositário.

Além destes, o art. 150, inciso VII da CF/88, estabelece a substituição tributária, onde o sujeito passivo é responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição do fato gerador que irá ocorrer na operação seguinte antecipando o recolhimento já na venda do produto.

2.4 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

O CTN, em seu art. 5º, divide os tributos em três espécies:

- Impostos: decorrem da situação geradora;
- Taxas: vinculadas à utilização efetiva por parte do contribuinte de serviços públicos;
- Contribuições de melhoria: são cobrados quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas.

Os tributos, mais especificamente os impostos, são considerados fontes de recursos permanente para a formação da Receita Pública, destinada a suprir os encargos públicos do mesmo Estado.

Segundo Oliveira (2003, p. 22),

As taxas e contribuições de melhoria têm pouco significado, tanto no que se refere ao montante arrecadado, como ao impacto causado no contribuinte. Já os impostos representam, de fato, o instrumento do qual o estado dispõe tanto para angariar recursos para gerir a Administração Pública e permitir investimentos em obras públicas, como para direcionar o comportamento da economia.

A Constituição Federal de 1988 dispõe sobre os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições sociais (art. 149) sendo que este último assume as mesmas características dos tributos com o objetivo de financiar os investimentos do governo no setor público e têm como base o lucro ou o faturamento das sociedades. Dentre as contribuições sociais, tem-se o PIS e a COFINS, que fazem parte do objeto de estudo.

2.5 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO – LUCRO REAL

As Pessoas Jurídicas, por opção ou por determinação legal e na modalidade do PIS e da COFINS, são tributadas por uma das seguintes formas:

a) Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES

b) Lucro Presumido.

c) Lucro Real, que será abordado no presente curso.

As empresas optantes pelo SIMPLES são aquelas que possuem um faturamento bruto anual até R\$ 120.000,00 e R\$ 1.200.000,00 respectivamente e estão sujeitas ao pagamento unificado de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, PIS, Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, IPI, COFINS e INSS a cargo da empresa.

As empresas que podem optar pela tributação no Lucro Presumido são aquelas que não encontram impedimentos no art. 14, da Lei nº 9.718/1998:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

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

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

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

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

De acordo com o Decreto-lei 1.598/1977, art. 6 “lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento”.

O ponto de partida da apuração do Lucro Real é o resultado líquido antes da provisão para o IR apurado na escrituração comercial e as pessoas jurídicas tributadas com base no

Lucro Real são obrigadas a mantê-la em boa ordem e guarda, com a estrita observância das leis comerciais e fiscais e dos princípios contábeis geralmente aceitos.

Entende-se receita total, para determinação do limite referido no inciso I dos subitens anteriores, o somatório;

- Da receita bruta total;
- Das demais receitas e ganhos de capital;
- Dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- Dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa;
- Da parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma da IN da Secretaria da Receita Federal - SRF nº 38, de 30 de abril de 1997.

As pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro real deverão apurar o lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas - S/A), o qual será, no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda para a determinação do lucro real.

A Lei das S/A determina, em seu art. 177, que os resultados devem ser apurados com observância do princípio da competência. Apurar resultados com observância do princípio da competência significa computar todas as receitas auferidas no período, ainda que não efetivamente recebidas, e todos os custos e despesas incorridos no mesmo período, ainda que não efetivamente pagos.

O princípio de competência costuma ser definido como aquele em que as receitas são computadas a partir do momento em que nasce o direito de recebê-las e as despesas são computadas a partir do momento em que surge a obrigação de pagá-las. Contrapõe-se, assim,

ao regime de caixa, que é permitido no SIMPLES e no Lucro Presumido, no qual as receitas e as despesas somente são computadas quando efetivamente recebidas ou pagas respectivamente.

O quadro abaixo apresenta um exemplo de cálculo do lucro líquido de empresas enquadradas no Lucro Real.

Operação	Valor (R\$)
01. Receita Operacional Bruta	10.000.000,00
02. Impostos sobre a Receita Operacional	(2.105.000,00)
03. Receita Operacional Líquida (1 – 2)	7.895.000,00
04. Custo da Receita Operacional	(4.973.850,00)
05. Lucro Operacional Bruto (3 – 4)	2.921.150,00
06. Despesas Operacionais	(1.145.674,00)
07. Lucro Operacional Líquido (5 – 6)	1.775.476,00
08. Despesas Não Operacionais	(10.559,40)
09. PPR - Participações de Empregados	(177.547,60)
10. Lucro antes da Provisão para a Contribuição Social	1.587.369,00
11. Provisão para a Contribuição Social	(142.863,21)
12. Lucro Líquido do Exercício antes do IRPJ (7 – 8 – 9 – 10)	1.444.505,79

QUADRO 1: Cálculo de Lucro Líquido (Exemplo)

Fonte: produzido pelo autor, 2005.

2.6 A SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Machado (2001, p.111) dispõe sobre as raízes da não-cumulatividade:

A técnica da não-cumulatividade surgiu na França, nos anos cinquenta. Não como substituto de um imposto sobre vendas mercantis, mas no lugar de um imposto sobre a produção, equivalente ao nosso IPI, antes denominado imposto de consumo. A legislação desse imposto vinha sendo objeto de várias alterações, tornando-se demasiadamente complexa, e se tornava alvo de duas críticas.

No Brasil, a sistemática de cálculo não-cumulativa teve origem na Emenda Constitucional nº 18/65, na medida em que foram definidos os impostos sujeitos a este

princípio, estabelecendo o art. 11 à competência da União Federal para instituição do imposto sobre produtos industrializados, cujas características deveriam ser a seletividade e a não-cumulatividade, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores. Já o art. 12 estabeleceu a competência dos Estados para a instituição de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, indústrias e produtores, o qual igualmente deveria ser não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidiria sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade.

A CF/88, embora mantendo a sistemática da não-cumulatividade das normas anteriores, e destinando a sua sistemática apenas a dois tributos: o IPI, de competência da União Federal, e o ICMS, de competência dos Estados-Membros não vedou que o legislador infraconstitucional estendesse essa sistemática a outras exações.

Diante dessa permissão, a União direcionou essa sistemática para o PIS, com a Lei 10.637/2002, e para a COFINS, com a Lei 10.833/2003, com regras pertinentes a aplicação da não-cumulatividade nestes tributos. Embora a CF/88 não ter estendido a não-cumulatividade a todos os tributos, baixou normas que evitassem o chamado “efeito cascata”, de modo que ao outorgar a competência tributária dita residual para a União, permitindo a instituição de outros impostos ou contribuições sociais, deixou claro que uma das exigências para o seu exercício é a observância da regra da não-cumulatividade.

Diante disso, pode-se dizer que a não-cumulatividade é o direito que possui o contribuinte, de em cada operação, compensar os valores que já foram pagos ao mesmo título, em etapas anteriores. Destaca-se que entre as sistemáticas do IPI, ICMS, PIS e COFINS, embora tratem da não-cumulatividade, existem diferenças impostas pelo texto constitucional e pelas leis que impõem restrições ao usufruto do crédito do imposto, para abatimento das operações ou prestações subseqüentes.

2.7 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Inicialmente, é interessante observar que a palavra contribuição é há muito tempo utilizada na tradição jurídica brasileira. No Brasil Império utilizava-se a expressão contribuição como sinônimo de imposto, estabelecendo a Constituição de 1824 : "Art. 15. É da atribuição da assembléia geral: [...] X - fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição direta". Havia contribuição sobre o couro e outros. Provavelmente tenha se originado aí a idéia de denominar de contribuições todas aquelas exações criadas pelo Estado, que não correspondiam aos impostos e taxas constitucionalmente previstos, para as mais variadas finalidades.

No início do século, não havia a idéia atual de parafiscalidade, que originou o conceito de contribuições, sendo certo que somente se falava em impostos e, quando muito, em taxas. Não havia ainda a idéia de espécies tributárias autônomas e estanques, distingüidas a partir do fato gerador da obrigação respectiva, independentemente de sua finalidade, tal como ficou consagrado no Código Tributário Nacional.

As contribuições foram objeto de previsão constitucional apenas com a Emenda 1, de 1969, e pela primeira vez, então, previram-se as contribuições de intervenção no domínio econômico, de previdência social e corporativas que embora viessem sendo cobradas há muito tempo, "não tinham forma nem figura de direito".

Posteriormente, a matéria recebeu nova disciplina constitucional com a Emenda 8, de 1977. Embora permanecesse a previsão de que a União poderia instituir contribuições para intervenção no domínio econômico, no interesse de categorias profissionais e para custeio da previdência social (art. 21, p. segundo), no artigo 43, incisos I e X, da Carta, ficou estabelecido que caberia ao Congresso Nacional dispor, com a sanção do Presidente da República, sobre as matérias de competência da União, especialmente: "Art. 43. [...] I -

tributos; [...] X - contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, p. primeiro, 175, p. quarto e 178".

No Capítulo do "Sistema Tributário Nacional", no artigo 149, ficou estabelecido que:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, p. sexto, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003](#))

Finalmente, com o advento da Constituição Federal de 1988, nova disciplina se conferiu à matéria.

2.8 PIS

O PIS foi instituído pela Lei Complementar n.º 7 em 07 de setembro de 1970 e a sua arrecadação é destinada a promover o desenvolvimento das empresas e a integração social do empregado.

Segundo Higuchi (1999, p. 663), o PIS deverá ser recolhido mensalmente pelas:

- I - pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação de imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;
- II – entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salário;
- III – pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

A Lei 10.637/2002 em seu art. 1º destaca o fato gerador e a base de cálculo:

Art. 1º. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

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

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

O recolhimento é no último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador com alíquota de 0,65% ou 1,65% a partir de 1º de dezembro de 2002 na modalidade não cumulativa. A modalidade não-cumulativa permite a utilização de créditos admissíveis conforme art. 3º da lei 10.637/2002:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

O art. 5º da Lei 10.637/2002 dispõe que a contribuição do PIS não incidirá sobre as receitas decorrentes das seguintes operações:

Art. 5º. A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Assim, verifica-se que algumas receitas são isentas e outras podem ser abatidas com os créditos, por isso deve-se tomar muito cuidado para usar a base de cálculo correta.

2.9 COFINS

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar n.º 70 em 30 de dezembro de 1991 para assegurar os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social.

Na Constituição Federal de 1988, no art. 195, ficou estabelecido que:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre a renda de concursos de prognósticos.

A Lei 10.833/2003 em seu art. 1º destaca o fato gerador e a base de cálculo:

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

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

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

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

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

O recolhimento é no último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores com alíquota de 3% ou 7,6% a partir de 1º de fevereiro de 2004 na modalidade não cumulativa. A modalidade não-cumulativa permite a utilização de créditos admissíveis conforme art. 3º da lei 10.833/2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

- VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;
- VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
- IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

O art. 6º da Lei 10.833/2003 dispõe que a contribuição não incidirá sobre as seguintes receitas:

Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

- I - exportação de mercadorias para o exterior;
- II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.
 - § 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:
 - I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;
 - II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.
 - § 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.
 - § 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.
 - § 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

A empresa deve se utilizar de todas as possibilidades admitidas na legislação para obter a minimização da carga tributária.

2.10 DACON

A SRF, por meio da IN nº. 387, de 20 de janeiro de 2004, instituiu o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON referente à apuração do PIS e da COFINS.

O demonstrativo, que tem como objetivo manter um controle de todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições do PIS e da COFINS, deverá ser entregue pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica enquadrada no lucro real até o último dia útil do mês subsequente ao término do trimestre-calendário de referência, por intermédio de aplicativo a ser disponibilizado pela Secretaria da Receita Federal na Internet.

A IN SRF nº 540, publicada em 28 de abril de 2004, tornou obrigatória a entrega do DACON, relativo a fatos gerados ocorridos a partir do primeiro trimestre do ano-calendário de 2005, para as pessoas jurídicas dos regimes cumulativo e não-cumulativo. A pessoa jurídica que deixar de apresentar o DACON ou apresentá-lo com incorreções ou omissões estará sujeita a penalidades.

2.11 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O pensamento dos juristas brasileiros tem sustentado que os contribuintes podem conduzir seus negócios de forma a pagar menos tributos. Nesse sentido, Pereira (2001, p.15) chega à seguinte conclusão:

No Brasil, a doutrina vem tendendo a reconhecer a licitude do planejamento tributário sempre que a norma tributária não preveja expressamente a tributação de forma jurídica adotada pelo particular.

O raciocínio fundamental é o de que, em face do princípio da legalidade e da tipicidade, o fato não previsto na norma tributária – ainda tenha efeitos econômicos similares ao do previsto – não gera efeitos tributários.

O planejamento tributário é um procedimento lícito, pelo qual o contribuinte planeja os custos tributários de operações que pretenda realizar numa atividade, antecipando-se à materialização da hipótese de incidência tributária, para adotar o procedimento lícito e não defeso em lei, que corresponda à alternativa legal com a menor carga tributária pretendida.

A atividade empresarial certamente demanda, no contexto de concorrência, de busca pela sobrevivência, eficiência e maximização de resultados empresariais, a economia tributária dentre as medidas de redução de custos.

Pode-se citar, como exemplo, a instalação de empresas em municípios com alíquota reduzida de ISS, próxima a outros centros consumidores, ou a instalação de indústrias em unidades da Federação com redução de ICMS. Desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos e suas relações privadas mediante formas normais e, com essa estruturação incida em menor tributação, ele está apenas utilizando-se de faculdades asseguradas pela ordem jurídica. O Fisco não pode influenciar na estruturação jurídica privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação.

O planejamento tributário engloba, em seu exercício, alguns processos que caracterizam as suas atividades. Dentre os vários processos destaca-se a gestão tributária.

Gestão tributária é a atividade empresarial responsável pela articulação e execução de planos e controles voltados à racionalização das obrigações e encargos tributários, visando:

- não recolher tributo algum;
- diminuir a quantidade de tributos a recolher;
- recolher no maior prazo possível;
- reduzir os custos de obrigações acessórias; e
- evitar sanções fiscais.

Não existem normas rígidas para a operacionalização da gestão tributária. O que existe são recomendações para torná-las mais eficiente.

A gestão tributária não pode ser executada por uma só pessoa ou departamento. Muito pelo contrário, deve contar com representações de todos os departamentos envolvidos em operações sujeitas a tributação e inclusive estimular todos os funcionários da empresa a sugerir propostas para redução da carga tributária.

Nesse aspecto temos como instrumentos de gestão tributária os amplos conhecimentos da legislação tributária, conhecimentos contábeis, conhecimentos inerentes de direito aplicado, conhecimentos de finanças, planejamento tributário, comitê tributário, legislação atualizada (diário oficial, informativos fiscais, jornais, resenhas e literatura técnica), dados comparativos dos concorrentes, apoio de consultorias externas, participação em cursos e seminários de atualização, manuais de procedimentos, planilhas de acompanhamento, sistema de arquivo, relatórios de gestão tributária e consulta fiscal.

Aplicando estes instrumentos, chegamos a três tipos de planejamento tributário:

- Preventivo: desenvolve-se continuamente através de orientações, manuais de procedimentos e reuniões e abrange, principalmente, as atividades de cumprimento da legislação tributária nas obrigações principais e acessórias;
- Corretivo: detectada determinada anormalidades, procede-se ao estudo e indica-se as alternativas de correção da anomalia.
- Especial : Surge em função de determinado fato como, por exemplo, abertura de filial, lançamento de novos produtos, aquisição e/ou alienação da empresa, processos societários de reestruturação (cisão, fusão, incorporação, associação). Considerada a complexidade e importância de cada “caso”, demanda dedicação exclusiva e com conclusões precisas.

No capítulo seguinte apresenta-se um estudo sobre um exemplo prático da aplicação da legislação do PIS e da COFINS em uma empresa de revestimentos cerâmicos.

3 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo apresenta-se o resultado de um estudo de caso na empresa Portobello S/A com base nas informações dos períodos de março a agosto de 2005 contidas na DACON apurada pela empresa.

3.1 BREVE HISTÓRICO DA EMPRESA

A Portobello S/A faz parte de um grupo de empresas fundadas em 1944 com a constituição da Usina de Açúcar Tijucas S/A – USATI, em Santa Catarina que, em meados da década de 70, iniciou o processo de diversificação de suas atividades. O ramo cerâmico foi a opção feita por apresentar atrativos de crescimento acelerado da demanda interna, de grande disponibilidade de matéria-prima na região, e de localização próxima ao porto de Itajaí (SC), para acesso ao mercado internacional.

Empresa do setor cerâmico, especializada na produção e comercialização de revestimentos cerâmicos, constituída em 22 de dezembro 1977, possui o maior parque fabril da América Latina instalado em Tijucas (SC), às margens da BR-101, concentrando em um mesmo local 8 fábricas com uma área total de 500 mil m² e uma produção média de 1,8 milhão de m² por mês. Atualmente emprega 1.700 pessoas e mais 6.000 empregos indiretos tendo 60% de suas vendas voltadas para o mercado interno e 40% para mais de 65 países nos cinco continentes.

Em 16 de junho de 1979 inicia a produção de revestimentos cerâmicos (PB I) com 250 colaboradores e capacidade de produção de 65 mil m² por mês. Ao longo dos três anos seguintes entraram em operação mais um forno de 65.000 m²/mês e dois de 85.000 m²/mês.

Em 1981 a Portobello S/A começa a exportar seus produtos e abre a 1ª filial em São Paulo e em 1983 a empresa participa da 1ª feira internacional no Panamá.

O ano de 1987 é marcado pela construção da nova fábrica da Portobello (PB II) com a tecnologia mais moderna existente no mercado mundial. Logo depois, em 1988, a terceira unidade fabril era inaugurada, o que transformou a produção em 1 milhão de m² por mês e a empresa tem a 1ª participação na feira de Bologna, na Itália.

No início da década de 90, a PB I modernizava seus equipamentos. Os antigos foram substituídos para possibilitar a fabricação de peças em tamanhos menores. Estes produtos apresentam pequenos formatos onde as peças são unidas por pontos de cola em placas de 30 x 30 cm pré-alinhadas, reduzindo o custo de instalação e, com isso, aumentando seu valor agregado.

No ano de 1990 é criada a Portobello América e a abertura de 12 filiais no Brasil.

Em 1992, a Portobello S/A tornou-se pioneira na comercialização de porcelanato no Brasil, por meio de parceria de importação com a empresa italiana Graniti Fiandre.

Em 1994 foi inaugurado o atual escritório administrativo e foram instaladas as fábricas de argamassa, peças especiais, terceira queima e monoporosa, passando a produzir 1,25 milhões de m² por mês.

A otimização de produção dos diferentes formatos entre as linhas de produção de pisos elevou a capacidade total para 1,65 milhões de m² em 1996.

Em 1997 foi instalada a unidade de Polimento de Porcelanato fazendo com que em 1998 o portfólio ultrapasse 1000 produtos.

Em outubro de 2000, a fábrica de Porcelanato começou a funcionar, iniciando assim a produção dos porcelanatos Portobello, com produção aproximada de 150 milhões de m².

Em 2002 a empresa conquista a ISO 9001/2000, implanta o gás natural em todo o parque fabril e em outubro deste ano a fábrica de mármore porcelânico foi duplicada elevando a capacidade nominal para 2.070.000 de m² por mês.

3.2 DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

Foi realizado um levantamento nos dados da DACON dos meses de março a agosto de 2005 da Portobello S/A para verificar qual a valor do PIS e da COFINS apurado pela empresa neste período. Os dados estão dispostos conforme seqüência definida pela DACON consultada na empresa.

O demonstrativo de créditos é composto pelas aquisições efetuadas no mercado interno, de revestimentos cerâmicos para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos sofrem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, na prestação de serviços e na produção de revestimentos cerâmicos.

Além destes itens, também é computado os custos e despesas, incorridos no mês, com energia elétrica consumida na fábrica. Aluguéis de imóveis, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, inclusive atividades administrativas, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país, também fazem parte da apuração de créditos.

Finalmente são levantados os valores de armazenagem de mercadoria, principalmente nos portos, e de frete, devoluções de vendas, serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fábrica e a base de cálculo da incidência da contribuição paga na importação de insumos acrescido do valor do IPI.

O quadro 2 demonstra a apuração dos créditos das operações utilizadas pela empresa. Estes valores, multiplicados pelas alíquotas correspondentes a cada tributo, resultam no montante que poderá descontar do PIS e da COFINS tributados na venda.

Apuração de Créditos (R\$)	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto
01. Bens Adquiridos para Revenda	1.458.273,52	3.276.256,43	3.648.381,18	3.021.512,16	2.359.758,95	2.173.194,73
02. Bens Utilizados como Insumos	12.807.057,00	12.470.724,53	11.523.612,57	10.059.169,01	11.312.126,36	11.916.908,56
03. Serviços Utilizados como Insumos	858.214,73	1.108.765,81	1.214.370,42	1.521.677,33	1.444.070,67	1.645.478,18
04. Despesas de Energia Elétrica	1.138.654,22	1.194.307,99	1.107.541,49	1.205.104,62	1.193.000,67	1.633.946,68
05. Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica	8.322,59		4.215,53	4.852,94	4.356,21	3.797,80
06. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	19.267,61	12.446,15	44.258,67	19.267,61	24.892,24	56.704,76
07. Despesas de Armazenagem e Frete	203.351,56	201.122,24	331.011,42	255.167,33	255.167,33	142.516,86
08. Devolução de Vendas	229.381,72	425.514,97	325.246,74	415.781,63	434.989,65	625.799,61
09. Créditos a Descontar na Importação	531.287,30	415.542,77	150.553,66	286.438,96	183.335,33	55.930,66
BASE DE CRÉDITOS A DESCONTAR	17.253.810,25	19.104.680,89	18.349.191,68	16.788.971,59	17.211.697,41	18.254.277,84

QUADRO 2: Apuração dos Créditos

FONTE: produzido pelo autor, 2005.

O demonstrativo da base de cálculo da apuração dos tributos para o PIS e para a COFINS é composto pelos seguintes itens:

- Receita bruta de vendas de mercadorias para o exterior ou vendas, com o fim específico de exportação, a empresa comercial exportadora;
- Receita auferida no mercado interno correspondente à venda de produtos de fabricação própria;
- Receita auferida no mercado interno correspondente à revenda de revestimentos cerâmicos;
- Receita auferida no mercado interno correspondente à prestação de serviços;
- Receitas financeiras auferidas, inclusive as variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual;
- Receita sobre o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido em participações societárias;
- Receita de variação monetária em função de taxa de câmbio computada segundo o princípio de competência;
- Receita decorrente de vendas de bens do ativo permanente;
- Receitas decorrentes de multas, outras cobranças, etc.

Para efeitos do cálculo da base de cálculo deve-se somar o valor de todas as receitas mencionadas acima excluindo as receitas de exportação, IPI e ICMS/Substituição Tributária, variação cambial, financeiras, resultado em participações societárias e vendas de bens do ativo imobilizado, pois a contribuição social não incide sobre estas operações. O quadro 3 da página seguinte demonstra a apuração da base de cálculo das contribuições dos meses de março a agosto de 2005 das operações realizadas pela empresa.

Base de Cálculo de Apuração dos Tributos (R\$)	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto
01. Receita da Exportação de Bens e Serviços	12.697.585,76	15.385.237,84	15.539.576,31	14.510.987,86	14.409.909,24	14.987.934,56
02. Receita da Venda no Mercado Interno	19.782.494,55	19.168.218,95	17.568.361,35	18.906.403,62	20.518.889,74	20.999.283,48
03. Receita da Revenda de Mercadorias	1.080.265,00	1.719.028,05	2.012.578,73	2.340.743,11	1.842.015,08	1.365.273,01
04. Receita da Prestação de Serviços	557.066,58	522.283,78	536.620,69	582.488,03	516.781,07	546.230,48
05. Receitas Financeiras	622.831,25	142.060,44	237.396,39	156.953,92	201.856,55	197.143,82
06. Resultado Positivo em Participações Societárias	614.016,94		280.890,84	152.774,22		238.286,21
07. Receitas de Variação Cambial Auferida no Mês	15.291,96	4.369.299,39	3.901.552,00	3.208.295,79	1.210.381,18	341.225,03
08. Vendas de Bens do Ativo Imobilizado				1.322.000,00	70.000,00	781.282,00
09. Outras Receitas	19.167,97	19.213,19	52.508,24	79.241,87	57.920,89	58.987,78
10. TOTAL DAS RECEITAS	35.388.720,01	41.325.341,64	40.129.484,55	41.259.888,42	38.827.753,75	39.515.646,37
ISENÇÕES E EXCLUSÕES						
11. (-) Receita da Exportação de Bens e Serviços	12.697.585,76	15.385.237,84	15.539.576,31	14.510.987,86	14.409.909,24	14.987.934,56
12. (-) IPI e ICMS Substituição Tributária	1.819.589,78	1.795.584,72	1.679.536,98	1.779.759,32	1.927.318,76	1.951.522,52
13. (-) Receitas de Variação Cambial do Mês	15.291,96	4.369.299,39	3.901.552,00	3.208.295,79	1.210.381,18	341.225,03
14. (-) Receitas Financeiras	622.831,25	142.060,44	237.396,39	156.953,92	201.856,55	197.143,82
15. (-) Resultado em Participações Societárias	614.016,94		280.890,84	152.774,22		238.286,21
16. (-) Vendas de Bens do Ativo Imobilizado				1.322.000,00	70.000,00	781.282,00
17. TOTAL DAS ISENÇÕES E EXCLUSÕES	15.769.315,69	21.692.182,39	21.638.952,52	21.130.771,11	17.819.465,73	18.497.394,14
18. BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS	19.619.404,32	19.633.159,25	18.490.532,03	20.129.117,31	21.008.288,02	21.018.252,23

QUADRO 3: Base de Cálculo de Apuração dos Tributos

FONTE: produzido pelo autor, 2005.

Depois de apurado os créditos e a base de cálculo para apuração dos tributos é possível calcular o valor final do PIS e da COFINS em cada um dos meses em estudo.

Para isso, deve-se aplicar a alíquota de 7,6% sobre a base de cálculo do mês e com isso temos o valor da COFINS. Desse valor, são subtraídos os créditos descontados no mês, aplicando-se a alíquota de 7,6% na base de cálculo dos créditos e com isso tem-se a COFINS apurada. A subtração do valor retido na fonte por pessoas jurídicas resulta na COFINS a pagar. No cálculo do PIS, deve-se aplicar a alíquota de 1,65%.

O valor retido na fonte por pessoas jurídicas é referente aos recebimentos dos serviços prestados pela empresa Portobello S/A conforme disposto no art. 30 da Lei 10.833/2003:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

O art.31, inciso I, da lei 10.833/2003 ainda destaca:

Art. 31. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.
§ 1º As alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

De acordo com o art. 31 da Lei 10.925/2004, fica dispensada a retenção das contribuições acima sobre pagamentos de valor igual ou inferior a R\$ 5.000,00 mensais. Ocorrendo mais de um pagamento no mesmo mês, a fonte pagadora deverá somar os valores pagos. Sendo assim, na página seguinte temos a apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos da empresa Portobello S/A referente aos meses de março a agosto de 2005.

Cálculo do PIS e da COFINS (R\$)	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	TOTAL
01. Total das Receitas	35.388.720,01	41.325.341,64	40.129.484,55	41.259.888,42	38.827.753,75	39.515.646,37	236.446.834,74
02. (-) Isenções e Exclusões	15.769.315,69	21.692.182,39	21.638.952,52	21.130.771,11	17.819.465,73	18.497.394,14	116.548.081,58
03. Base de Cálculo das Receitas (1 – 2)	19.619.404,32	19.633.159,25	18.490.532,03	20.129.117,31	21.008.288,02	21.018.252,23	119.898.753,16
04. (-) Base de Créditos a Descontar	17.253.810,25	19.104.680,89	18.349.191,68	16.788.971,59	17.211.697,41	18.254.277,84	106.962.629,66
05. Base de Cálculo dos Tributos (3 – 4)	2.365.594,07	528.478,36	141.340,35	3.340.145,72	3.796.590,61	2.763.974,39	12.936.123,50
06. Valor do PIS (1,65%)	39.032,30	8.719,89	2.332,12	55.112,40	62.643,75	45.605,58	213.446,04
07. Valor da COFINS (7,6%)	179.785,15	40.164,36	10.741,87	253.851,07	288.540,89	210.062,05	983.145,39

QUADRO 4: Cálculo do PIS e da COFINS

FONTE: produzido pelo autor, 2005.

Tendo como base o quadro 4 demonstrado anteriormente, constata-se que a empresa Portobello S/A apurou, durante os meses de março a agosto de 2005, o montante de R\$ 213.446,04 de PIS e R\$ 983.145,39 de COFINS. O mês de julho teve a maior apuração pois somente 81,93% da receita tributável de R\$ 21.008.288,02 foi descontada com os créditos de R\$ 17.211.697,41 do período.

Em paralelo, o mês de maio finalizou com a menor apuração dos tributos durante o período em estudo. Isto aconteceu devido à grande participação dos créditos admissíveis na apuração dos mesmos, sendo que 99,24% da receita tributável de R\$ 18.490.532,03 foi abatida pelos bens e serviços adquiridos no período pelo valor de R\$ 18.349.191,68. Somando os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas que sofreram retenção de PIS/COFINS/CSLL, conforme disposto no art. 30 da Lei 10.833/2003, têm-se saldos a creditar de R\$ 1.015,98 de PIS e R\$ 4.710,60 de COFINS que poderão ser descontados na apuração do mês seguinte.

Vale a pena salientar que os quadros que demonstram a apuração de créditos e a base de cálculo de apuração do imposto possuem somente itens que pertinentes às operações executadas pela empresa em estudo. Além disso, as devoluções apresentadas sofreram a aplicação das alíquotas de 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS por se tratarem de entradas de mercadorias que foram vendidas após a entrada em vigor das novas legislações que culminaram com a não-cumulatividade destes tributos.

3.3 IMPACTO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DE PIS E COFINS

Conforme um dos objetivos propostos para a realização deste estudo, faz-se necessário demonstrar uma comparação na apuração de PIS e COFINS entre a sistemática cumulativa e a apuração do tributo de forma não-cumulativa. Para isso, foi desenvolvido o quadro 5 demonstrando os valores apurados.

Comparação das Sistemáticas de Cálculo (R\$)					
Mês	Base de Cálculo	COFINS Cumulativo	PIS Cumulativo	COFINS Não-cumulativo	PIS Não-cumulativo
Março	19.619.404,32	588.582,13	127.526,13	179.785,15	39.032,30
Abril	19.633.159,25	588.994,78	127.615,54	40.164,36	8.719,89
Mai	18.490.532,03	554.715,96	120.188,46	10.741,87	2.332,12
Junho	20.129.117,31	603.873,52	130.839,26	253.851,07	55.112,40
Julho	21.008.288,02	630.248,64	136.553,87	288.540,89	62.643,75
Agosto	21.018.252,23	630.547,77	136.618,64	210.062,05	45.605,58
TOTAL	119.898.753,16	3.596.962,59	779.341,90	983.145,39	213.446,04
Alíquota		3,00%	0,65%	0,82%	0,18%

QUADRO 5: Comparação das Sistemáticas de Cálculo

FONTE: produzido pelo autor, 2005.

Conforme o quadro 5, os valores totais apurados durante o período de março a agosto de 2005 com a não-cumulatividade do PIS (R\$ 213.446,04) e da COFINS (R\$ 983.145,39) são bem menores que os valores apurados com a sistemática antiga, onde o total do PIS e da COFINS seriam de R\$ 779.341,90 e R\$ 3.596.962,59 respectivamente. Um ganho médio superior a R\$ 500 mil por mês. O gráfico abaixo demonstra as diferenças da COFINS.

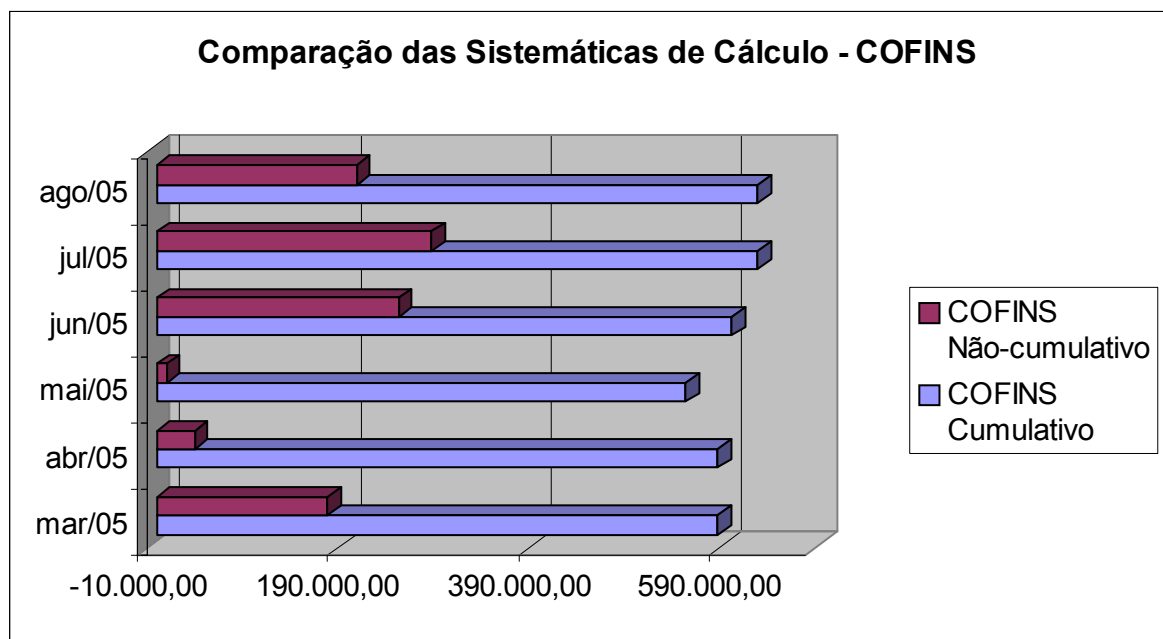


GRÁFICO 1: Comparativo das Sistemáticas de Cálculo da COFINS

FONTE: produzido pelo autor, 2005.

Com as informações demonstradas no quadro 5 e no gráfico 1 pode-se constatar que a sistemática cumulativa prevê que 3% do total da receita tributável seja destinado ao recolhimento da COFINS. Com a não-cumulatividade destes tributos, o percentual cai para 0,82%. Isto acontece também para o PIS. 0,65% das receitas tributáveis era destinado ao recolhimento do tributo. O estudo na empresa Portobello S/A apresentou uma alíquota média de 0,18% com a não-cumulatividade. Ou seja, em ambos o valor do recolhimento ficou em média 3,5 vezes menor que o valor que seria recolhido caso não houvessem as mudanças mencionadas pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Para melhor ilustrar o comparativo das apurações do PIS segue o gráfico 2 que apresenta as diferenças mês a mês.

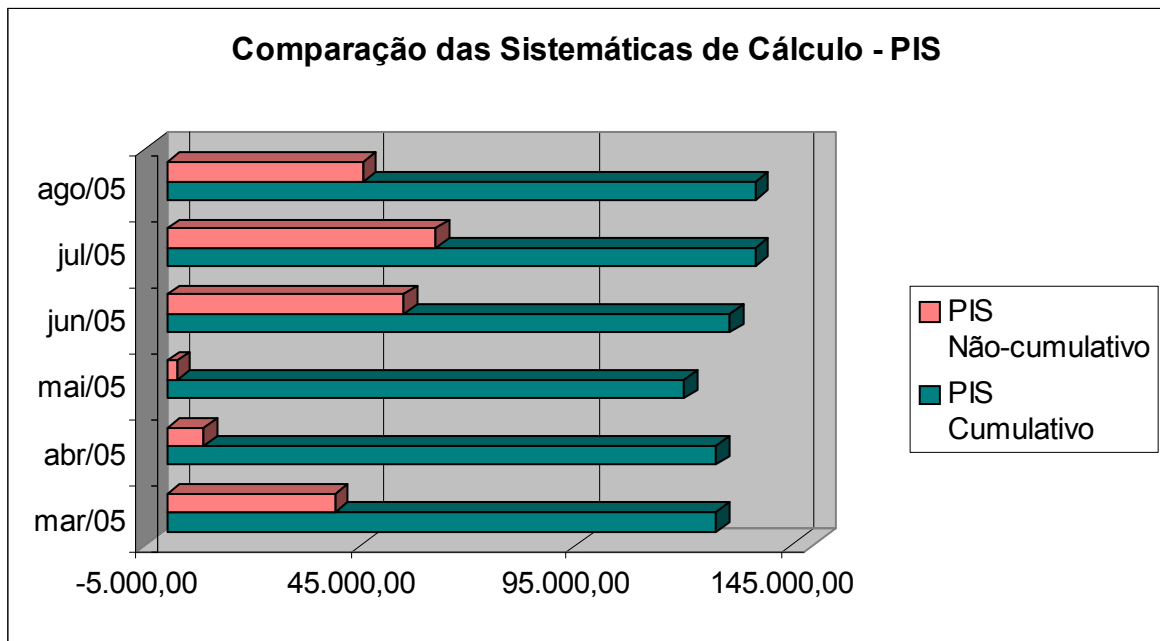


GRÁFICO 2: Comparativo das Sistemáticas de Cálculo do PIS

FONTE: produzido pelo autor, 2005.

Uma primeira conclusão nos leva a distinguir que realmente os setores que irão pagar menos imposto são as indústrias, principalmente aquelas que possuem várias etapas de produção. Conta a favor a eliminação da incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas também destinadas ao mercado externo.

Esta prática é perfeitamente visualizada na Portobello S/A, visto que o processo de fabricação de revestimentos cerâmicos passa por 9 etapas a fim de oferecer o mais amplo e sofisticado portfólio de produtos. Primeiramente, é feita a preparação da massa com a matéria-prima proveniente de jazidas. Depois, esta massa é prensada e entra em um processo de secagem. Esta peça é esmaltada, segue para o forno e finalmente é realizado o processo de escolha para se identificar os defeitos. O esmalte é aplicado nas peças cerâmicas e as peças são enviadas ao controle de qualidade para posterior disponibilização do produto no setor de expedição. Os insumos utilizados, a energia elétrica, bem como os demais serviços aplicados neste automatizado processo de fabricação, ou seja, necessita de uma menor participação de mão-de-obra propiciando a empresa obter um grande volume de créditos permitidos por lei.

Além do aspecto da produção, as vendas destinadas à exportação também beneficiam à empresa na apuração do PIS e da COFINS. Esta conclusão vem de encontro ao que diz o estudo feito pelo IBPT que as companhias industriais poderão ter em média uma parcela de 2,68% do faturamento bruto comprometido pela tributação da COFINS, percentual este que poderá ser mais reduzido, caso a empresa invista no comércio exterior, beneficiando-se com a isenção de tributação nas exportações.

3.4 O INCENTIVO FISCAL E SUAS VANTAGENS NA EXPORTAÇÃO

O incentivo do Governo Brasileiro para as exportações, através de políticas fiscais, visa estimular as empresas brasileiras a direcionar seus investimentos para a prospecção do mercado internacional. A empresa, ao reverter os gastos com tributos, gera resultados beneficiando o país em melhores condições de geração de emprego.

Dos incentivos do governo pode-se destacar a eliminação da incidência de tributação nas exportações e a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Patú (2005) comenta sobre a

implementação da não-cumulatividade: “Trata-se de uma reivindicação antiga de empresários e especialistas, para os quais a atual cumulatividade da Cofins --a incidência do tributo de forma sucessiva em todas as etapas da produção-- favorece o caixa do governo, mas distorce preços e torna os produtos brasileiros menos competitivos que os estrangeiros”. Ele ainda relaciona o processo produtivo com as vendas de exportação: “São, de maneira geral, setores de longas cadeias produtivas, dos quais o resultado final são os produtos chamados de maior valor agregado --aqueles cuja exportação o governo quer estimular”.

A Portobello S/A, com vista à estes investimentos no mercado internacional, conquistou, nos últimos anos, um espaço privilegiado no meio cerâmico. A empresa participa com 17,5% em receita da exportação nacional, sendo que o setor cerâmico brasileiro é o 4º maior produtor mundial e o 5º exportador.

As exportações da empresa tiveram um grande salto a partir de 1997, quando o faturamento evoluiu de US\$ 17 milhões para US\$ 25 milhões devido à inauguração de uma nova fábrica. No segundo semestre de 2001 a empresa ganhou uma grande parcela do mercado importador de porcelanato com o início da produção desta nova tipologia.

Além destes fatores destaca-se a subsidiária Portobello América que possui um estratégico processo de distribuição dentro dos Estados Unidos com cinco depósitos operando com produtos para pronta entrega.

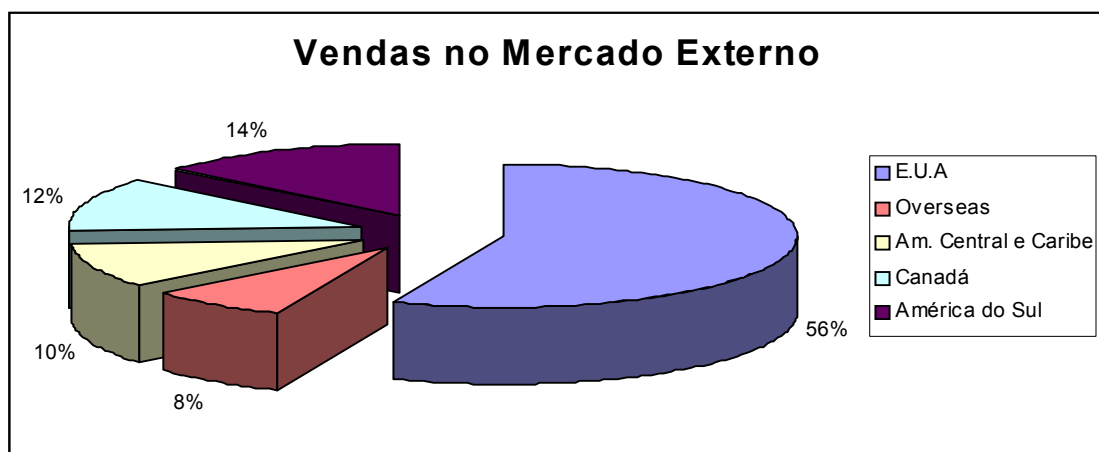


GRÁFICO 3: Participação das Vendas no Mercado Externo
FONTE: produzido pelo autor, 2005.

Pode-se perceber no gráfico 3 e no histórico da presença da Portobello S/A no mercado externo que a empresa realmente destaca-se no cenário mundial de revestimentos cerâmicos com participação de vendas nos cinco continentes. Este aspecto deve-se às políticas fiscais e econômicas do governo, que passa segurança para o empresário brasileiro realizar novos investimentos. Este trará muito mais benefícios ao país através de empregos e investimentos alocados no Brasil. Recentemente, Ribeiro (2005) destacou que “Após o Banco Central elevar pela nona vez consecutiva a taxa de juros, o governo deu início hoje a uma agenda positiva na área econômica. Entre as ações, a principal delas é a desoneração de plantas industriais destinadas às exportações”. Uma das ações é a desoneração do PIS e da COFINS para novos investimentos voltados à exportação. Ribeiro (2005) complementa: “O objetivo do governo é atrair novos investimentos para o país. Com menos impostos a pagar no início do investimento, sobra mais recursos para as empresas investirem no país”.

Com isto, verifica-se que a empresa pode incrementar muito mais a sua participação nas exportações brasileiras pois está pronta para assumir novos desafios tornando-se um referencial para seus funcionários e toda a comunidade.

3.5 SIMULAÇÃO DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE EXPORTAÇÕES

Constatado a influência das exportações no recolhimento destes tributos, faz-se necessário traçar um cenário sobre o valor a ser apurado caso houvesse a mesma incidência da carga tributária do mercado interno sobre as vendas externas. Apesar de não estar constituído em lei faz-se necessário esta simulação com o objetivo de verificar se os ganhos obtidos se aplicam também nestas condições.

Para realizar esta simulação, nas páginas seguintes constam novos quadros de base de cálculo de apuração do imposto e de cálculo do PIS e da COFINS.

Base de Cálculo de Apuração dos Tributos (R\$)	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto
01. Receita da Exportação de Bens e Serviços	12.697.585,76	15.385.237,84	15.539.576,31	14.510.987,86	14.409.909,24	14.987.934,56
02. Receita da Venda no Mercado Interno	19.782.494,55	19.168.218,95	17.568.361,35	18.906.403,62	20.518.889,74	20.999.283,48
03. Receita da Revenda de Mercadorias	1.080.265,00	1.719.028,05	2.012.578,73	2.340.743,11	1.842.015,08	1.365.273,01
04. Receita da Prestação de Serviços	557.066,58	522.283,78	536.620,69	582.488,03	516.781,07	546.230,48
05. Receitas Financeiras	622.831,25	142.060,44	237.396,39	156.953,92	201.856,55	197.143,82
06. Resultado Positivo em Participações Societárias	614.016,94		280.890,84	152.774,22		238.286,21
07. Receitas de Variação Cambial Auferida no Mês	15.291,96	4.369.299,39	3.901.552,00	3.208.295,79	1.210.381,18	341.225,03
08. Vendas de Bens do Ativo Imobilizado				1.322.000,00	70.000,00	781.282,00
09. Outras Receitas	19.167,97	19.213,19	52.508,24	79.241,87	57.920,89	58.987,78
10. TOTAL DAS RECEITAS	35.388.720,01	41.325.341,64	40.129.484,55	41.259.888,42	38.827.753,75	39.515.646,37
ISENÇÕES E EXCLUSÕES						
11. (-) IPI sobre Exportação de Bens e Serviços	1.269.758,58	1.538.523,78	1.553.957,63	1.451.098,79	1.440.990,92	1.498.793,46
12. (-) IPI e ICMS Substituição Tributária	1.819.589,78	1.795.584,72	1.679.536,98	1.779.759,32	1.927.318,76	1.951.522,52
13. (-) Receitas de Variação Cambial do Mês	15.291,96	4.369.299,39	3.901.552,00	3.208.295,79	1.210.381,18	341.225,03
14. (-) Receitas Financeiras	622.831,25	142.060,44	237.396,39	156.953,92	201.856,55	197.143,82
15. (-) Resultado em Participações Societárias	614.016,94		280.890,84	152.774,22		238.286,21
16. (-) Vendas de Bens do Ativo Imobilizado				1.322.000,00	70.000,00	781.282,00
17. TOTAL DAS ISENÇÕES E EXCLUSÕES	4.341.488,51	7.845.468,33	7.653.333,84	8.070.882,04	4.850.547,41	5.008.253,04
18. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO	31.047.231,50	33.479.873,31	32.476.150,71	34.511.006,38	34.047.206,34	34.507.393,33

QUADRO 6: Simulação de Base de Cálculo dos Tributos – Incidência sobre Exportações

FONTE: produzido pelo autor, 2005.

Cálculo do PIS e da COFINS (R\$)	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	TOTAL
01. Total das Receitas	35.388.720,01	41.325.341,64	40.129.484,55	41.259.888,42	38.827.753,75	39.515.646,37	236.446.834,74
02. (-) Isenções e Exclusões	4.341.488,51	7.845.468,33	7.653.333,84	8.070.882,04	4.850.547,41	5.008.253,04	37.769.973,17
03. Base de Cálculo das Receitas (1 – 2)	31.047.231,50	33.479.873,31	32.476.150,71	33.189.006,38	33.977.206,34	34.507.393,33	198.676.861,57
04. (-) Base de Créditos a Descontar	17.253.810,25	19.104.680,89	18.349.191,68	16.788.971,59	17.211.697,41	18.254.277,84	106.962.629,66
05. Base de Cálculo dos Tributos (3 – 4)	13.793.421,25	14.375.192,42	14.126.959,03	16.400.034,79	16.765.508,93	16.253.115,49	91.714.231,91
06. Valor do PIS (1,65%)	227.591,45	237.190,67	233.094,82	270.600,57	276.630,90	268.176,41	1.513.284,82
07. Valor da COFINS (7,6%)	1.048.300,02	1.092.514,62	1.073.648,89	1.246.402,64	1.274.178,68	1.235.236,78	6.970.281,63

QUADRO 7: Simulação de Cálculo do PIS e da COFINS – Incidência sobre Exportações

FONTE: produzido pelo autor, 2005.

O quadro 6 desenvolvido não tem a linha de exclusão de receitas com exportação, porém foi identificado o valor de IPI deduzido da base de cálculo do imposto a apurar. A alíquota de IPI aplicada sobre as receitas foi de 10%, visto que grande parte do portfólio dos produtos está classificada, de acordo com a Tabela do IPI, com classificação fiscal igual a 69.08.90.00, ou seja, Outros Ladrinhos e Cerâmicas. As planilhas de cálculo do PIS e da COFINS foram apresentadas no quadro 7.

Esta projeção, que adotou a incidência de tributos sobre as vendas de exportação, aumentou a base de cálculo dos tributos porém, como o processo produtivo e os gastos são os mesmos, foi mantido o cálculo dos créditos resultando em um aumento no valor das contribuições do PIS e da COFINS. O valor apurado pode ser visto no quadro 8 demonstrado abaixo.

Comparação das Sistemáticas de Cálculo (R\$) – Incidência sobre Exportações					
Mês	Base de Cálculo	COFINS Cumulativo	PIS Cumulativo	COFINS Não-Cumulativo	PIS Não-Cumulativo
Março	31.047.231,50	931.416,94	201.807,00	1.048.300,02	227.591,45
Abril	33.479.873,31	1.004.396,20	217.619,18	1.092.514,62	237.190,67
Maio	32.476.150,71	974.284,52	211.094,98	1.073.648,89	233.094,82
Junho	33.189.006,38	995.670,19	215.728,54	1.246.402,64	270.600,57
Julho	33.977.206,34	1.019.316,19	220.851,84	1.274.178,68	276.630,90
Agosto	34.507.393,33	1.035.221,80	224.298,06	1.235.236,78	268.176,41
TOTAL	198.676.861,57	5.960.305,84	1.291.399,60	6.970.281,63	1.513.284,82
Alíquota		3,00%	0,65%	3,51%	0,76%

QUADRO 8: Comparação das Sistemáticas de Cálculo – Incidência sobre Exportações

FONTE: produzido pelo autor, 2005.

Com as informações demonstradas no quadro 8 conclui-se que, caso haja a incidência de tributos sobre as exportações, a sistemática cumulativa resulta em um valor menor de apuração de PIS e COFINS. Ou seja, se considerarmos as exportações na base de cálculo, a sistemática não-cumulativa não apresenta ganhos, pois ela prevê uma alíquota 0,76% do faturamento bruto da empresa destinado para o PIS e 3,51% e para a COFINS. Vendo estes

dados onde houve aumento da carga tributária devido à exportações, provavelmente as vendas sofreriam uma queda, pois o empresário adequaria o preço dos produtos reajustando-os para que não ocorram prejuízos nas operações da empresa.

Sendo assim, é interessante notar como o nível de exportação determina se haverá aumento ou redução da carga do PIS e da COFINS a ser pago pela empresa. Isto acontece pois a CF/88 prevê tratamento particularizado às saídas de produtos para o exterior. Este benefício pode ser constatado diariamente nas ações do governo que beneficiam a exportação. Zimmerman (2002), em artigo publicado no jornal Folha de São Paulo antes da posse do atual presidente da república, explica que “A Confederação Nacional da Indústria - CNI quer que o novo presidente da República dê "prioridade estratégica às exportações". Este seria um dos principais desafios para a política do comércio exterior para o próximo presidente, segundo a Agenda para o Crescimento, lançada hoje pela entidade”.

4. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Este estudo foi desenvolvido com o objetivo de analisar as vantagens obtidas com a não-cumulatividade do PIS e da COFINS em uma empresa de revestimentos cerâmicos enquadrada no Lucro Real. Buscou-se analisar as operações praticadas pela empresa em estudo que resultam na apuração destas contribuições sociais com base na Demonstração de Apuração das Contribuições.

O trabalho apresentou a legislação referente às contribuições relacionadas no estudo e para alcançar o objetivo proposto, foi desenvolvido um estudo de caso na empresa Portobello S/A, demonstrando os valores apurados entre o período de março a agosto de 2005 com a nova sistemática de cálculo. Foi analisado o impacto da não-cumulatividade dos tributos com uma proposta de incidência dos tributos nas operações destinadas ao mercado externo.

Referente aos ganhos obtidos foi possível identificar uma redução média de mais de R\$ 500 mil mensais no recolhimento destes tributos comparando as sistemáticas de cálculo.

No que diz respeito aos aspectos favoráveis pode-se destacar a complexa cadeia de produção dos revestimentos cerâmicos, possuindo várias etapas de produção, com os gastos de matéria-prima correspondente a uma parcela significativa do custo (em comparação à mão-de-obra), e com isso possibilita a empresa abater do PIS e da COFINS a serem recolhidos sobre o faturamento o valor já pago deste tributo incidente sobre as compras.

O principal aspecto positivo sem dúvida é a isenção da tributação de PIS e COFINS nas vendas de exportação de mercadorias. Nota-se uma luta do governo brasileiro para uma melhoria na qualidade e regularidade das exportações. Como princípio geral, a exportação é a atividade que proporciona a abertura do país para o mundo. Ela tem importância estratégica pois contribui para a geração de renda e emprego, para a entrada das divisas necessárias ao equilíbrio das contas externas e para a promoção do desenvolvimento econômico.

A Portobello S/A foi uma das empresas que teve redução no recolhimento dos tributos. Isto aconteceu pois a empresa está voltada para as exportações, que ultrapassaram US\$ 51 milhões em 2004, superaram em 31% em valor sobre o ano de 2003 e atualmente representa 15% do total das exportações brasileiras. Além disso, a Associação dos Fabricantes Cerâmicos – ANFACER projeta para o ano de 2005 um crescimento de 21% nas vendas destinada ao mercado interno.

A empresa trabalha na estratégia de vendas com base no sentido de ampliar as exportações. Isto porque a atividade exportadora oferece inúmeras vantagens, tais como: maior produtividade, diminuição da carga tributária, redução da dependência de vendas internas, aperfeiçoamento dos processos industriais e melhora na imagem e marca da empresa.

Com isso, recomenda-se estudar estratégias das vendas efetuadas no mercado interno e no exterior durante o período pois, além das particularidades que envolvem a administração como um todo, a definição ou escolha do produto, custos relacionados às vendas e o preço a ser praticado, temos os tratamentos fiscais referidos às exportações brasileiras como um fator predominante quando da saída de seus produtos.

5. REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824**. Promulgada em 25 de março de 1824. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 jun. 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 jun. 2005.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 jun. 2005.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 387, de 20 de janeiro de 2004**. Institui o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon). Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em 30 jun. 2005.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 540, de 28 de abril de 2005**. Dispõe sobre o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005, aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento do Dacon, versão 2.0, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em 30 jun. 2005.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 jun. 2005.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 jun. 2005.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 jun. 2005.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 jun. 2005.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 jun. 2005.

BRASIL. **Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004**. Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 jun. 2005.

_____. Código Tributário Nacional. 1966.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

COSTA, Marco Antônio F.; COSTA, Maria de Fátima Barrozo da. **Metodologia da pesquisa**: conceitos e técnicas. Rio de Janeiro: Interciência, 2001.

CRUZ, Carla; RIBEIRO, Uirá. **Metodologia científica**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil, 2003.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Prática tributária da micro e pequena empresa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário**: para os cursos de Administração e Ciências Contábeis. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **PIS – COFINS**: questões atuais e polêmicas. São Paulo, Quartier Latin, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
HARADA, Kiyoshi. COFINS: A farsa da tributação não-cumulativa. **Revista Jurídica Consulex**, Rio de Janeiro, v.8, n. 168, p. 40 – 41, jan. 2004.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso H. **Imposto de renda nas empresas**: interpretação e prática. 24. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MORAIS, Lécio. O fim da cumulatividade da Cofins: o país ganha, mas haverá perdedores. Portal Vermelho, São Paulo, 06 nov. 2003. Disponível em <<http://www.vermelho.org.br/lideranca/artigos/061103cofins.htm>>. Acesso em 30 jun. 2005.

OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Gilberto Luiz do. Impacto da não-cumulatividade da Cofins – Medida Provisória 135/2003. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, Curitiba, 17 nov. 2004. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em 30 jun. 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PATÚ, Gustavo. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 4 nov., 2003.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

PORTOBELLO. Perfil Institucional. 2004.

RIBEIRO, Ana Paula. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 19 mai., 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SRF - Secretaria da Receita Federal. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 30 jun. 2005.

TAVARES, Alexandre Marcelo. **Fundamentos de direito tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TREVISAN, Cláudia. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 2 fev., 2004.

ZIMMERMANN, Patrícia. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 23 abr., 2002.