

TRIBUTOS

ADMINISTRADOS PELA

Receita Federal do Brasil



Fundação ANFIP de
Estudos da Seguridade Social



FEVEREIRO DE 2014

2ª edição

Copyright @ 2014 - Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social
ANFIP - Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil

Disponível em: www.fundacaoanfip.org.br
2ª edição - 2014

Elaboração:

Décio Bruno Lopes
Floriano José Martins
Genuíno Lopes Moreira Júnior
José Roberto Pimentel Teixeira
Márcio Humberto Gheller
Rosana Escudero de Almeida
Vanderley José Maçaneiro
Vilson Antônio Romero

Colaboração:

Ana Lúcia Guimarães Silva
Floriano José Martins

Revisão ortográfica:

Gerson Menezes

Capa e editoração eletrônica:

Antonio Rubens

Permitida a divulgação dos textos contidos nesta publicação, desde que citadas as fontes.

Impresso no Brasil / Printed in Brazil

F98t Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social
ANFIP - Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal
do Brasil

Tributos Administrados pela Receita Federal do Brasil. Organizadores:
Décio Bruno Lopes, Floriano José Martins, Genuíno Lopes Moreira Júnior,
José Roberto Pimentel Teixeira, Márcio Humberto Gheller, Rosana Escudero
de Almeida, Vanderley José Maçaneiro, Vilson Antônio Romero / Fundação
ANFIP de Estudos da Seguridade Social e ANFIP - Associação Nacional dos
Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil - Brasília: Fundação ANFIP de
Estudos da Seguridade Social, 2014

90 p.

1. Direito Tributário I. Lopes, Décio Bruno II. Martins, Floriano José III. Júnior,
Genuíno Lopes Moreira IV. Teixeira, José Roberto Pimentel V. Gheller, Márcio
Humberto VI. Almeida, Rosana Escudero VII. Maçaneiro, Vanderley José VIII.
Romero, Vilson Antônio.

CDU 340

TRIBUTOS

ADMINISTRADOS PELA

Receita Federal do Brasil



Fundação ANFIP de
Estudos da Seguridade Social



FEVEREIRO DE 2014
2ª edição

FUNDAÇÃO ANFIP DE ESTUDOS DA SEGURIDADE SOCIAL

DIRETORIA EXECUTIVA

Aurora Maria Miranda Borges
Presidente

Neiva Renck Maciel
Diretora Administrativa

José Tibúrcio Tabosa
Diretor Financeiro

José Roberto Pimentel Teixeira
Diretor de Estudos e Projetos da Seguridade Social

Maria Beatriz Fernandes Branco
Diretora de Cursos e Publicações

CONSELHO FISCAL

Durval Azevedo Sousa
Ennio Magalhães Soares da Câmara
Ercília Leitão Bernardo

CONSELHO CURADOR

Margarida Lopes Araújo
Presidente

MEMBROS

Floriano José Martins
Vanderley José Maçaneiro
Maria Inez Rezende dos Santos Maranhão
Tereza Liduína Santiago Félix
Marluce do Socorro da Silva Soares
Jorge Cezar Costa

ANFIP - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

CONSELHO EXECUTIVO

Margarida Lopes de Araújo
Presidente

Vilson Antonio Romero
Vice-Presidente Executivo

Vanderley José Maçaneiro
Vice-Presidente de Assuntos Fiscais

Jorge Cezar Costa
Vice-Presidente de Política de Classe

João Laércio Gagliardi Fernandes
Vice-Presidente de Política Salarial

Tereza Liduína Santiago Félix
Vice-Presidente de Assuntos da Seguridade Social

Misma Rosa Suhett
Vice-Presidente de Aposentadorias e Pensões

Maruchia Mialik
Vice-Presidente de Cultura Profissional e Relações Interassociativas

José de Carvalho Filho
Vice-Presidente de Serviços Assistenciais

Renato Albano Junior
Vice-Presidente de Assuntos Jurídicos

Marluce do Socorro da Silva Soares
Vice-Presidente de Estudo e Assuntos Tributários

Carlos José de Castro
Vice-Presidente de Administração, Patrimônio e Cadastro

João Alves Moreira
Vice-Presidente de Finanças

Dulce Wilennbring de Lima
Vice-Presidente de Planejamento e Controle Orçamentário

Leila Souza de Barros Signorelli de Andrade
Vice-Presidente de Comunicação Social

Maria Aparecida Fernandes Paes Leme
Vice-Presidente de Relações Públicas

Floriano Martins de Sá Neto
Vice-Presidente de Assuntos Parlamentares
Roswílcio José Moreira Góes
Vice-Presidente de Tecnologia da Informação

CONSELHO FISCAL

Carlos Roberto Bispo
Rita de Cássia Cavalcanti Couto
Rosana Escudero de Almeida

CONSELHO DE REPRESENTANTES

AC - Heliomar Lunz
AL - André Vilaça dos Santos
AP - Emir Cavalcanti Furtado
AM - Cleide Almeida Nôvo
BA - Luiz Antônio Gitirana
DF - Léa Pereira de Mattos
CE - Givanildo Aquino da Silva
ES - José Geraldo de Oliveira Ferraz
GO - Crésio Pereira de Freitas
MA - Antonio de Jesus Oliveira de Santana
MS - Vanderlei Veiga Tessari
MT - Wilza do Carmo Pereira Soares
MG - Ilva Maria Franca Lauria
PA - Ennio Magalhães Soares da Câmara
PB - Dijanete de Souza Lima
PE - Luiz Mendes Bezerra
PI - Osmar Escorcio de Carvalho
PR - Ademar Borges
RJ - Sérgio Wehbe Baptista
RN - Jonilson Carvalho de Oliveira
RO - Eni Paizanti de Laia
RR - André Luiz Spagnuolo Andrade
RS - Marville Taffarel
SC - Carlos Alberto de Souza
SP - Ariovaldo Cirelo
SE - Jorge Lourenço Barros
TO - José Carlos Rego Morais

ÍNDICE

APRESENTAÇÃO	7
INTRODUÇÃO	9
1. OS TRIBUTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	11
Conceitos tributários	11
2. DOS IMPOSTOS SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR	15
2.1. Imposto de Importação	15
2.2. Imposto de Exportação	18
3. DOS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO E A RENDA	23
3.1 Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza – (IRPF e IRPJ) - pessoa física e pessoa jurídica	23
3.2 Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural - ITR	30
4. DOS IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E CIRCULAÇÃO	35
4.1 Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI	35
4.2. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários- IOF	39

5. DAS CONTRIBUIÇÕES CONSTITUCIONALMENTE PREVISTAS	45
5.1 Das Contribuições Sociais	45
5.1.1 Contribuições à Seguridade Social (previdenciárias) sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física; sobre a prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho; sobre a comercialização da produção rural e sobre espetáculos desportivos ou contratos de patrocínio	45
5.1.2 Contribuição para financiamento da Seguridade Social-COFINS	54
5.1.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	60
5.1.4 Programa de Integração Social – PIS, Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP	64
5.1.5 PIS e COFINS sobre Importação	71
5.1.6 Contribuição Social do Salário-Educação	74
5.1.7 Contribuições sociais para os Serviços Sociais Autônomos (Sistema “S”)	76
5.2. Das contribuições de intervenção no domínio econômico	77
5.2.1 Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis – CIDE	77
6. SIMPLES NACIONAL	83
BIBLIOGRAFIA	85

APRESENTAÇÃO

A Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social, juntamente com a ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil procura, nesta publicação, esclarecer sobre a classificação atual dos tributos arrecadados e administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O professor Aliomar Baleeiro sempre nos lembrava que a existência de um poder político traz, inexoravelmente, à sua sombra, o poder de tributar e o ato de cobrar tributos federais nos é revelado desde tempos muito remotos.

Nesta cartilha, procuramos expor de maneira simples, resumida, com alguns exemplos, mas sem nos afastarmos dos conceitos técnicos, os principais encargos tributários exigidos da população.

Esta obra procura auxiliar o leitor na compreensão do arcabouço tributário brasileiro.

Boa leitura...

Brasília (DF), fevereiro de 2014.

ANFIP e Fundação Anfip de Estudos da Seguridade Social

INTRODUÇÃO

“O Direito é testemunha dos tempos.

O Direito é prova acabada de nossa imperfeição...

.... jamais foi sinônimo de Justiça,...

....a Lei tem sido muito mais um instrumento de reprimenda do que de libertação....

...e a tão procurada Justiça somente virá em função da luta dos próprios interessados...

Em suma, a Justiça não vem nunca de quem aplica a lei,

...mas de quem a sofre...” (*).

(*) – Sacha Calmon Navarro Coelho, Curso de Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2008

1. OS TRIBUTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

CONCEITOS TRIBUTÁRIOS

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O conjunto de tributos e as normas para sua aplicação são descritos no Código Tributário Nacional (CTN).

São três as espécies de tributos existentes no Brasil, de acordo com a Constituição Federal (CF) e detalhados no Código Tributário Nacional (CTN): os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

As espécies acima se diferenciam em função do fato gerador de cada um.

Os **impostos** possuem o fato gerador referente a uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, ou seja, o contribuinte paga o tributo e não recebe uma contraprestação específica individual, mas sim de caráter geral.

As **taxas** têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de um serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Diferenciam, portanto, dos impostos pelo caráter específico e divisível em relação ao contribuinte.

A **contribuição de melhoria** é instituída para fazer face ao custo de obras públicas decorrentes da valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resulta para cada imóvel beneficiado. À semelhança da taxa esta contribuição é mensurável, individualmente, em relação ao seu contribuinte.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e a doutrina nacional reconhecem que fazem parte das espécies tributárias, além das indicadas acima, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Contribuições Especiais: A contribuição especial é a espécie tributária que se caracteriza como forma de intervenção do Estado no domínio econômico privado, com vistas a atender a uma particular situação de interesse social ou de categorias econômicas ou profissionais. As contribuições especiais, previstas no artigo 149, da Constituição Federal, são destinadas ao custeio de entidades que reconhecidamente prestam ou desenvolvem atividades de interesse público. Baseiam-se no princípio de que somente as pessoas que se beneficiam do exercício dessas funções devam para elas contribuir. Destacamos:

Contribuições Sociais: As contribuições sociais, de que trata o artigo 195 da Constituição Federal, são destinadas ao custeio da seguridade social, que tem por finalidade assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social aos cidadãos. Nestas, estão compreendidas as contribuições dos empregadores incidentes sobre a folha de salários, sobre o faturamento, a chamada COFINS, criada pela Lei Complementar nº 70/91, a contribuição sobre o lucro, baseada na Lei nº 7.689/88, a contribuição sobre o salário-educação, regulamentada pela Lei nº 9.427/96, e as contribuições para os serviços sociais autônomos (SESI, SESC, SENAI), previstas no art. 240 da Constituição Federal/1988 (CF/88). Contam-se, ainda, como fontes de recursos da seguridade social, a contribuição previdenciária devida pelos empregados, bem como a receita oriunda de concursos de prognósticos. Também é relevante o mandamento constitucional que assegura a instituição de outras fontes destinadas a garantir a expansão da seguridade social ou sua manutenção.

Contribuições de intervenção no domínio econômico: São tributos, juntamente com as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, previstas no Artigo 149 da Constituição Federal, que se destinam a instrumento de atuação nas respectivas áreas, para as segundas, e de regulação do mercado, para as primeiras.

Contribuição de interesse das categorias profissionais ou corporativas: Sua finalidade é financiar o aprimoramento, a fiscalização e o desenvolvimento das atividades profissionais regulamentadas, como por exemplos: advogados (OAB), contadores e técnicos contábeis (CRC), administradores (CRA), etc.

Contribuição de iluminação pública: Prevista no art. 149-A da CF/88 para financiar os gastos com a iluminação pública das cidades e de competên-

cia exclusiva dos Municípios e do Distrito Federal (DF). Ela poderá ser cobrada sobre as contas de consumo de energia elétrica de cada cidadão, na forma estabelecida nas respectivas leis municipais.

Empréstimos Compulsórios: Previstos no art. 148 da CF/88, e de competência exclusiva da União, têm finalidades específicas como: custear despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública (enchentes, seca, etc.), guerra externa iminente ou declarada e/ou financiamento de investimento público permanente e de relevante interesse nacional. A sua finalidade é vinculada à despesa que fundamentou a sua criação.

A competência para instituir os tributos mencionados acima pertence à União, Estados e Distrito Federal e aos Municípios, obedecidas a Constituição Federal (art. 145 a 149), as legislações específicas de cada ente federado e a legislação infraconstitucional.

2. DOS IMPOSTOS SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR

2.1. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II)

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal, artigo 153 inciso I; Decreto-Lei nº. 37/66; artigos 19 a 22 do CTN.

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração e data de recolhimento.

Este imposto, de competência da União Federal, incide sobre a mercadoria que ingressa no território nacional (fato gerador). As importações podem ser realizadas em caráter definitivo ou temporário, o que caracteriza, respectivamente, os regimes aduaneiros **gerais** e **especiais**. As importações podem também ser reais ou fictas, assim entendidas aquelas que, embora constando como tais venham a ter suas faltas posteriormente constatadas pela autoridade aduaneira.

Os regimes aduaneiros gerais, ou comuns, são aqueles em que a mercadoria que chega ao país (ou dele sai) é submetida a todos os procedimentos normais de uma importação para consumo - ou de uma exportação comum - não se entendendo a palavra consumo em seu sentido econômico, mas sim, no sentido de que a mercadoria integrou-se ao patrimônio nacional, seja com fins de consumo propriamente dito, seja para integrar o processo produtivo.

Os regimes aduaneiros especiais, também chamados de econômicos ou suspensivos, são aqueles em que o imposto incidente sobre a mercadoria, importada ou a ser exportada, tem sua exigibilidade suspensa por determinado período de tempo e sob condições estabelecidas na legislação. São eles muito importantes para a economia do país. Os tributos suspensos são garantidos

por termo de responsabilidade, com apresentação de fiança, caução ou depósito, conforme o caso.

Para o mestre Hugo de Brito Machado¹, se não existisse o imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização da produção e ao desenvolvimento tecnológico de um modo geral (Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, São Paulo, 29ª. Edição, 2008, pg. 303).

O fato gerador do imposto é a entrada, em território nacional, do produto importado do exterior, com ânimo de ser internado no País. Para efeito do cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data de registro da Declaração de importação de mercadoria despachada para consumo ou, nos casos previstos em lei, no dia do lançamento do correspondente crédito tributário.

Não ocorre o fato gerador do II na entrada em território aduaneiro de:

- a) Pescado capturado fora das águas territoriais do País, por empresa localizada no seu território, desde que satisfeitas as exigências que regulam a atividade pesqueira, e
- b) De mercadoria à qual tenha sido aplicado o regime de exportação temporária, ainda que descumprido o regime.

Nos casos dos navios, trens, caminhões e aeronaves que adentram o País de passagem ou que aqui pousam e estacionam, atracam e depois partem para outros destinos com as mercadorias que transportam, não há que se cogitar fato gerador. (Sacha Calmon Navarro Coelho, Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio de Janeiro, 9ª. Edição, 2006, pg. 492).

O aspecto temporal do fato gerador do imposto de importação é importante para definir a alíquota vigente a ser aplicada (*idem ibidem*).

O Poder Executivo pode variar a alíquota do imposto para evitar *dumping* e para harmonizar os preços entre mercado interno e externo, daí os preços de referência.

¹ Hugo de Brito Machado – Tributarista Brasileiro.

Decidiu o Superior Tribunal de Justiça – STJ que é lícito ao Poder Executivo alterar alíquotas referentes ao imposto de importação nas condições e limites fixados em lei. (STJ, MS número 3.696/DF, DJ de 20.02.1995).

A taxa de câmbio utilizada para a conversão do valor da mercadoria, expresso em moeda estrangeira, para a moeda nacional, para fins de cálculo do valor do imposto devido, é aquela vigente na data em que se considerar ocorrido o fato gerador. Esta taxa é diariamente disponibilizada no Siscomex, e é determinada com base no fechamento do dia anterior da cotação de venda da respectiva moeda.

O contribuinte do imposto é o importador ou quem a ele a lei equiparar, ou, ainda, o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

A base de cálculo deste imposto pode ser **ad rem**, quando a alíquota for específica, aplicada sobre a quantidade de mercadoria, expressa na unidade da medida indicada nas Tarifas Aduaneiras; ou **ad valorem**, aplicada sobre o valor aduaneiro da mercadoria ou ainda sobre o preço do produto adquirido em licitação.

As alíquotas no imposto de importação podem ser **específicas, ad valorem** ou **mistas**. **Específicas** são quando indicam uma importância em dinheiro, que incide sobre uma unidade de medida prevista em lei, que pode ser tantos reais (R\$) por cada metro, quilo ou outra unidade qualquer de medida do produto. **Ad valorem** são as que incidem sobre um determinado valor estabelecido para a mercadoria (porcentagem aplicada sobre o valor do bem), e **mistas**, que resultam na combinação de ambas.

O período de apuração ou o lançamento ocorre por declaração, ou seja, compete ao importador informar os fatos, enquanto ao agente do fisco compete a classificação fiscal da mercadoria, o enquadramento no adequado regime aduaneiro de modo a viabilizar o posterior recolhimento do tributo. Hugo de Brito Machado o entende por homologação.

A data do recolhimento do tributo é fixada no momento da entrada da mercadoria em território nacional, ou o despacho aduaneiro de importação (entrada ficta).

EXEMPLO DE CÁLCULO DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO:

Valor do produto/mercadoria (FOB – Livre a Bordo: Incluso no valor da mercadoria o frete por parte do vendedor):	US\$ 1.000,00
Valor do Frete:	US\$ 200,00
Valor Seguro:	US\$ 5,00
Valor Total (CIF – Custo, seguro e frete incluídos no preço final do produto):	US\$ 1.205,00
Taxa Cambial:	3.0744
Base de Cálculo: US\$ 1.205,00 X 3.0744 =	R\$ 3.704,65
Alíquota do Imposto:	10%
Valor a Recolher de II:	R\$ 370,46

2.2. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO (IE)

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal, artigo 153, inciso II; Lei nº 5.072/66; Decreto-Lei nº 1.578/77, artigos 23 a 28 do CTN.

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração e data de recolhimento.

Condenado desde o Império, quando era uma das principais receitas do Fisco Nacional, o imposto de exportação foi transferido para os estados membros pela Constituição de 1891.

Discutiu-se, durante gerações, o caráter antieconômico desse tributo, que, às vezes, opera contra o país na concorrência internacional, onerando os artigos de sua produção e de seu comércio com o estrangeiro.

Diante desta constatação, a sua utilização há de ser feita com extrema prudência. Isto porque, ao incidir sobre produtos que serão adquiridos no exterior, a tributação pode tornar-se um fator obstativo da conquista dos mercados forâneos.

É por isso que, obviamente, o imposto de exportação só pode ser instituído para incidir sobre produtos relativamente aos quais o país exportador apresente vantagens competitivas de tal modo que, mesmo com a tributação, ele se torne concorrencial. Na feliz expressão de Ives Gandra Martins: “A tradição do comércio exterior é a de exportar produtos e não exportar tributos. E só se exporta tributos quando a exportação de produtos com tributos não retire a competitividade dos produtos nacionais”.

Este imposto, de competência da União Federal (artigo 153, II da CF/88), incide sobre a mercadoria (produto nacional ou nacionalizado) que deixa o território nacional (fato gerador).

Semelhante ao imposto de importação, uma de suas características é a cobrança com função fiscal e regulatória, não só na medida em que se presta à arrecadação, mas também de acordo com a variação de suas alíquotas, à disciplina do fluxo de exportação. O imposto de exportação não se sujeita ao princípio da anterioridade, podendo ser alterado no mesmo exercício financeiro, sendo facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas deste imposto.

Pode-se perceber que o contribuinte deste imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar, considerada qualquer pessoa que promova a saída de produtos do território nacional, podendo também a lei equipar terceiro ao exportador (art. 27 do CTN e art. 5º do Decreto-Lei nº. 1.578/77).

Em princípio, o contribuinte é, pois, quem despacha a mercadoria para remessa por embarque a seu destino no estrangeiro, ou mesmo, leva-a consigo (diamantes, pedras preciosas, um automóvel por ele conduzido, por exemplo). Geralmente, é o negociante que adquire produtos nacionais para vendê-los às praças estrangeiras. Poderá ser o próprio produtor, uma firma comissária ou o próprio negociante no estrangeiro, acompanhando a mercadoria ou utilizando agentes, prepostos, etc. A lei contemplará as várias situações, partindo do fato econômico da expedição ou condução da mercadoria para fora do país.

O fato gerador do imposto se caracteriza com o fato material da saída de produto nacional, ou nacionalizado, para outro país, qualquer que seja a

finalidade de quem remete, e não com o negócio jurídico da compra e venda do exportador para o estrangeiro. Considera-se ocorrido no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente.

Com exceção dos casos pessoais, como bagagens, estabelecidos no art. 23 do CTN e art. 1º do Decreto-Lei nº 1.578/77, não importa que se trate de doação ou mercadoria do próprio remetente, o fato da saída do país ocasiona o fato gerador.

Para fins de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data de registro do RE (registro de exportação) no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex.

Em outras palavras, o fato gerador não é o negócio jurídico da compra e venda do exportador para o estrangeiro, mas o fato material da saída de produto nacional, ou nacionalizado, para outro país, qualquer que seja o objetivo de quem o remeta. Pouco importa que se trate de doação ou mercadoria do remetente, acompanhando-o, ou a preposto seu, para fora do país, ressalvados os casos de objetos pessoais, bagagens etc., nos termos da lei.

Se a exportação não se efetiva, é devida a restituição do imposto ou sua compensação.

A base de cálculo deste imposto é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato da CAMEX – Câmara de Comércio Exterior.

O preço à vista do produto, FOB (*free on board*) ou posto na fronteira, é indicativo do preço normal.

Quando o preço do produto for de difícil apuração ou for susceptível de oscilações bruscas no mercado internacional, o Poder Executivo, mediante ato da CAMEX, fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração de base de cálculo.

Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, o preço de venda das mercadorias exportadas não poderá ser inferior ao seu custo de aquisição ou de produção, acrescido dos impostos e das contribuições incidentes e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições.

A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos.

A base de cálculo, conforme artigo 24 do CTN poderá ser **específica** ou **ad valorem**.

Específica é quando indica uma importância em dinheiro, que incide sobre uma unidade de medida prevista em lei, que pode ser tantos reais (R\$) por cada metro, quilo ou outra unidade qualquer de medida do produto.

Ad valorem é a que incide sobre um determinado valor estabelecido para a mercadoria (porcentagem aplicada sobre o valor do bem).

A alíquota do imposto é de 30% (trinta por cento), facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a 150% (cento e cinquenta por cento).

Devido ao fato de que o equilíbrio da balança comercial depende fundamentalmente do esforço de exportação e que o imposto é extrafiscal, o imposto é minimamente exigido, sendo comum o uso da alíquota zero, pois o fator constitutivo do dever tributário não está na sua hipótese de incidência (ou fato gerador), mas, sim, no mandamento da norma de tributação.

Mas basta ocorrer a necessidade de barrar dada exportação visando a evitar o desabastecimento do mercado interno, para mover o administrador a subir a alíquota zero para 5% (cinco por cento), 10% (dez por cento) ou 15% (quinze por cento) **ad valorem**. A alíquota zero, portanto, é extremamente útil, já que a isenção e sua revogação dependem, sempre, de lei. No caso da alíquota zero, a suposição é de que, por definição, o produto é tributado. A alíquota quantificadora do dever é que pode variar de zero a 40% (quarenta por cento).

Período de apuração e data para recolhimento – O imposto de exportação tem seu lançamento por declaração, nos termos do artigo 147 do CTN. A receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei. A apuração se dá no momento da exportação, real ou ficta. O pagamento do imposto será realizado na forma e no momento fixado pelo Ministro da Fazenda, que poderá determinar sua exigibilidade antes da efetiva saída do produto a ser exportado.

EXEMPLO DE CÁLCULO DE IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO:

Valor da Mercadoria (FOB – Livre a Bordo: Incluso no valor da mercadoria o frete por parte do vendedor):	R\$ 1.000,00
Despesas Aduaneiras:	R\$ 200,00
Base de Cálculo do IE:	R\$ 1.200,00
Alíquota do IE:	30%
Valor a Recolher de IE:	R\$ 360,00

3. DOS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO E A RENDA

3.1 IMPOSTOS SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA – IRPF (PESSOA FÍSICA) E IRPJ (PESSOA JURÍDICA)

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal, artigo 153 inciso III; Lei nº 5.072/66, Decreto-Lei Nº 3.000/99, artigos 43 a 45 do CTN.

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração e data de recolhimento

O conceito tributário de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio.

Patrimônio, ou capital, é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (na prática, esses dois momentos são o início e o fim do exercício financeiro). É o conceito de Rubens Gomes de Souza.

Sacha Calmon Navarro Coelho nos lembra que “o imposto de renda, no Brasil, em sua primeira fase, incidiu sobre os salários”.

Na segunda fase, sobre outras rendas.

Na terceira fase avançou para os proventos de qualquer natureza, que não possuem definição própria e são considerados, por derivação do conceito de renda, como sendo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

E a seguir arremata: “Seja lá como for, quer a renda, produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos; quer os demais proventos não

compreendidos na definição, devem traduzir um aumento patrimonial entre os dois momentos de tempo”.

São proventos, por exemplo, os que se recebem da previdência pública ou privada, os ganhos lotéricos, a absorção de dinheiro em estado de **res derelicta** ou **nullius**, doação, legados, indenizações e todos os ganhos que não são provenientes de uma fonte permanente e que só acontecem de vez em quando, aumentando dado patrimônio. (Sacha Calmon Navarro Coelho, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9ª. Edição, 2008, Rio de Janeiro, Forense, pg. 494)

No imposto de renda o contribuinte pode ser tanto a pessoa física ou natural, quanto a pessoa jurídica. Assim, trataremos alguns conceitos comuns às duas pessoas, passando a definir, ao final, as particularidades. E a forma de tributação pode se dar na fonte, que em certas circunstâncias, consubstancia técnica antecipatória de arrecadação, e, noutras, incidência única e final.

Proventos não são somente os decorrentes de aposentadoria, mas todos os incrementos de capital, recebidos a título permanente ou eventual.

A este respeito, o direito nacional classifica, para as pessoas físicas, como não tributáveis, aqueles decorrentes de ressarcimentos, como no caso de verbas indenizatórias na rescisão de contrato de trabalho ou em acidentes de trabalho, mas somente obtidas por pessoas físicas. Ou, por outra, as indenizações, por serem comutativas, não constituem renda tributável para as pessoas naturais.

No caso de pessoas jurídicas, prevalece a teoria do balanço, ou seja, tais receitas serão tributárias, deduzidas as perdas sofridas, como, por exemplo, com um sinistro.

A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda, figurando o empregado como contribuinte e o empregador como responsável. Por conveniência administrativa, a fonte pagadora pode ficar no polo passivo da relação jurídica na situação de responsável pelo recolhimento do tributo. No caso da omissão de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, a fonte pagadora irá arcar com a multa pelo não cumprimento da obrigação, enquanto deve ser cobrado o imposto não recolhido da pessoa física, contribuinte do imposto.

Ao discorrer sobre o tipo, Hugo de Brito Machado alerta que “justifica-se esse imposto da competência federal porque só assim pode ser utilizado

como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões”.

O âmbito material do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não quer dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que, na verdade, em momento algum, ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo, há que se entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, sem violência da natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação deste acréscimo. (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 29ª. Edição, Malheiros, 2008, São Paulo, páginas 309 e seguintes).

Como patrimônio podemos entender o conjunto de direitos e obrigações de titularidade de uma pessoa, formado pelos seus direitos reais (exemplo: propriedade), direitos pessoais (exemplo: direitos de crédito) e direitos intelectuais (exemplo: direito de imagem, direitos autorais).

As alíquotas variam de 7,5% (sete e meio por cento) a 27,5% (vinte e sete e meio por cento) na tabela de incidência do imposto de renda para as pessoas físicas. As pessoas naturais sofrem o desconto na fonte (Lei nº 7.713/88), com a dedução de gastos ou despesas autorizadas. Ao final do exercício fiscal, devem apresentar declaração de ajuste. Na fonte ou no carnê-leão (adiantamento de tributos), os recolhimentos são mensais.

Tabela Progressiva para o cálculo mensal do IRPF a partir do exercício de 2015, ano-calendário de 2014:

BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA (%)	PARCELA A DEDUZIR DO IMPOSTO (R\$)
Até 1.787,77	-	-
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5	134,08
De 2.679,30 até 3.572,43	15	335,03
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5	602,96
Acima de 4.463,81	27,5	826,15

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil

Enquanto a renda é sempre tributável genericamente, os proventos, para sê-lo, necessitam de preceito expresso (*numerus clausus*), em lei ordinária federal e só geram o dever de pagar quando realizados.

Para as pessoas jurídicas, o fato gerador do imposto de renda engloba, além das hipóteses tributadas exclusivamente na fonte, o lucro, sendo de periodicidade trimestral. O lucro da pessoa jurídica ou equiparada à jurídica pode ser obtido pelo critério de apuração **real**, **presumido** ou **arbitrado**.

Na primeira hipótese, o lucro fica apurado com base na contabilidade real do contribuinte, ou seja, o lucro resulta da diferença da receita bruta menos as despesas operacionais, mediante rígidos critérios contábeis ou fiscais de escrita, exigindo-se o arquivamento dos documentos comprobatórios de tais receitas e despesas. É o lucro líquido do período-base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei fiscal.

A apuração pelo lucro real é obrigatória para as empresas indicadas em lei (Lei nº 9.718/98) e opcional às demais.

Dito de outra forma, as empresas podem abandonar o lucro real quando a natureza do negócio aconselhar, por simplificação, a adoção do lucro presumido, ou quando houver a comprovação contábil de que a apuração do lucro real é imprestável ou impossível.

Com respaldo neste sistema, as pessoas jurídicas podem optar pelo pagamento por estimativa, consistente no pagamento mensal de um valor do imposto de renda aferido, com base em um lucro estimado fixado em lei, formalizando-se, no final do ano, um ajuste anual, por meio do qual será abatido o valor que foi pago mensalmente por estimativa durante o ano-base.

Também a pessoa jurídica pode ser tributada com base no lucro presumido, ou seja, um sistema opcional consistente na presunção legal de que o lucro da empresa é aquele por ela estabelecido com base na aplicação de um percentual sobre a receita bruta desta, no respectivo período de apuração. Exemplo: percentual de 16% (dezesseis por cento) para a prestação de serviços de transportes (exceto cargas), 8% (oito por cento) sobre a prestação de serviços de transportes de cargas e 32% (trinta e dois por cento) sobre a prestação de serviços em geral.

Finalmente, a pessoa jurídica pode ser tributada com base no lucro arbitrado, ou seja, quando da impossibilidade de se apurar o lucro pelo critério real ou presumido, em razão do não cumprimento de obrigações tributárias acessórias, como inexistência (não apresentação) da contabilidade.

Resulta, portanto, da imposição da autoridade fiscal, em face de prática irregular do contribuinte. Todavia, desde o advento da Lei nº 8.981/95, é possível à pessoa jurídica comunicar ao Fisco a impossibilidade de apuração do imposto de renda pelo lucro real ou presumido, de forma espontânea, optando por sujeitar-se à tributação do lucro arbitrado no período.

O Brasil adotou o sistema de renda mundial, como ocorre nos países desenvolvidos, sendo tributados no País os rendimentos auferidos no território nacional e também os rendimentos obtidos em outros países.

Data de recolhimento – Para as pessoas jurídicas, os pagamentos podem ser diários (Exemplo: IRRF na remuneração indireta de rendimentos do trabalho, código DARF 2063), decendiais (Exemplo: recolhimento IRRF- fonte sobre trabalho assalariado, quando da elaboração da folha de pagamento) ou anual (balanços contábeis).

Para as pessoas físicas, o IRRF é recolhido mensalmente, quando retido em fonte; no último dia do mês no caso de carnê-leão, antecipando-se o recolhimento se no último dia do mês não houver expediente bancário, ou na declaração de ajuste, anual, no mês de abril de cada ano.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.11.2008, conforme **MP nº 447/2008**, convertida na Lei 11.933/2009, o prazo de recolhimento do IRRF foi alterado do dia 10 para até o dia 20 do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

EXEMPLO DE CÁLCULO DE IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ- LUCRO REAL:

A Cia Auditando Ltda. apurou o lucro líquido de R\$ 50.000,00, referente ao 1º trimestre de determinado ano-calendário. Neste período ela incorreu nas seguintes despesas:

- | | |
|----------------------------------|---------------|
| 1) Multa de trânsito no valor de | R\$ 2.000,00; |
| 2) CSLL no valor de | R\$ 1.000,00. |

A empresa recebeu dividendos no valor de R\$ 8.000,00 referente a participações em outras empresas.

Calcule o IRPJ devido:

1. Lucro Líquido antes do IRPJ	R\$ 50.000,00
2. (+) Adições	
2.1. Multa de trânsito	R\$ 2.000,00
2.2. CSLL	R\$ 1.000,00
3. (-) Exclusões	
3.1 Dividendos Recebidos	(R\$ 8.000,00)
4. Lucro Real =	R\$ 45.000,00
Cálculo do Imposto:	
Lucro Real =	R\$ 45.000,00
(x) Alíquota =	15%
(=) Imposto devido =	R\$ 6.750,00

EXEMPLO DE CÁLCULO DE IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA - IRPF:

Um trabalhador vai receber um rendimento no valor de R\$ 5.000,00. Sofrerá desconto de previdência social (INSS) no valor de R\$ 550,00 e também terá descontado o valor de R\$ 1.000,00 a título de pensão alimentícia. Possui dois dependentes (esposa e um filho).

Cálculo do IRPF:

1. Rendimento:	R\$ 5.000,00
2. INSS:	(R\$ 550,00)
3. Pensão Alimentícia:	(R\$ 1.000,00)
4. Dependentes:	(R\$ 359,42)*
5. Valor da base de cálculo:	R\$ 3.090,58 (5.000,00 - 550,00 - 1.000,00 - 359,42)
6. Alíquota do IRPF:	15,0%
7. IRPF apurado:	R\$ 3.090,58 X 15,0% = R\$ 463,59
8. Parcela a deduzir:	R\$ 128,31**
9. IRPF a pagar (retido na fonte):	R\$ 463,59 - 128,31 = 335,28

* Valor a deduzir por dependente em 2014 = 179,71

** Valor a deduzir em 2014.

3.2 IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal, artigo 153, inciso VI, 185 a 191; Código Tributário Nacional – CTN - artigos. 29 a 31; Lei nº 9.393/96; Lei nº 11.250/05; Decreto nº 4.382/02 – Regulamento do ITR-RITR.

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração, data de recolhimento

A função do ITR é extrafiscal. Serve como instrumento auxiliar de disciplinamento do poder público sobre a propriedade rural, de forma a inibir a existência dos latifúndios improdutivos a concretizar a função social da propriedade rural, conforme estatuído no art. 186, da Constituição Federal.

Antes mesmo de tratar a questão tributária relativa à área rural, necessário se faz recorrer aos conceitos do Direito Civil inerentes à posse e à propriedade, para um melhor entendimento dessa espécie tributária.

O Imposto sobre a propriedade territorial rural tem como foco aquele que detém a posse da terra, seja de maneira definitiva (proprietário) ou não (proprietário, titular de domínio útil ou possuidor a qualquer título).

Adota o instituto da propriedade como estabelecido no Código Civil (art. 1228), ou seja, o proprietário é detentor do direito de usar, gozar e dispor do imóvel e de reavê-lo de quem quer que injustamente o possua ou o detenha.

Adota também o instituto da posse tal qual definido pelo Código Civil. O possuidor do imóvel pode não ser o proprietário, mas o titular de domínio útil, ou o possuidor a qualquer título.

O titular de domínio útil é aquele que adquiriu o imóvel através do instituto da enfiteuse ou aforamento. Enfiteuse, ou aforamento, é um instituto jurídico de origem romana, derivado diretamente do arrendamento por prazo longo ou perpétuo de terras públicas a particulares, mediante o pagamento de um valor (foro) anual. Trata-se de um direito real sobre a coisa alheia, que autoriza o possuidor (enfiteuta) a exercer sobre coisa imóvel alheia todos os poderes do domínio mediante pagamento, ao senhorio direto, de uma renda anual (foro). O instituto da enfiteuse era previsto nos arts. 678 e 680 do Código Civil de 1916, sendo referenciado no art. 2038 do Novo Código Civil.

O possuidor a qualquer título é aquele que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação (posse com *animus domini*, ou vontade de ser o dono), seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, como ocorre no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.

A expressão posse a qualquer título refere-se à posse plena, sem subordinação (posse com *animus domini*), abrangendo a posse justa (legítima) e a posse injusta (ilegítima). A posse será justa se não for violenta, clandestina ou precária; será injusta se for:

- I - violenta, ou seja, adquirida pela força física ou coação moral;
- II - clandestina, isto é, estabelecida às ocultas daquele que tem interesse em tomar conhecimento;
- III - precária, quando decorre do abuso de confiança por parte de quem recebe a coisa, a título provisório, com o dever de restituí-la.

Esses assuntos são tratados no Novo Código Civil, artigos 1.196, 1.390, 1.394, 1.403, II, 1.412 e 1.414 e na Instrução Normativa SRF nº 256/2002 (art. 4º, § 2º).

São imunes ao ITR:

- I - a pequena gleba rural, desde que o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título a explore só ou com sua família, e não possua outro imóvel;
- II - os imóveis rurais pertencentes à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;
- III - os imóveis rurais pertencentes às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes;
- IV - os imóveis rurais das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que vinculados às suas finalidades essenciais.

Considera-se como pequena gleba rural o imóvel com área igual ou inferior a:

- I - 100 (cem) hectares, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
- II - 50 (cinquenta) hectares, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
- III - 30 (trinta) hectares, se localizado em qualquer outro município.

São isentos do imposto:

- I - o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos:
 - a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção;
 - b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites da pequena gleba rural;
 - c) o assentado não possua outro imóvel;
- II - o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, cuja área total em cada região observe o respectivo limite da pequena gleba rural, desde que, cumulativamente, o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros e não possua imóvel urbano.

O Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Em relação à base de cálculo, embora o CTN estabeleça que seja o valor fundiário, a Lei nº 9.393/96 não usa essa expressão, mas sim, o valor da terra nua (VTNT).

O VTNT é basicamente o valor de mercado do imóvel, depois de subtraído o valor de tudo o que o proprietário acrescentou como o valor das construções, instalações e benfeitorias, e das culturas permanentes e temporárias, das pastagens cultivadas e melhoradas e das florestas plantadas.

Na hipótese de desapropriação do imóvel rural por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público, o contribuinte é:

- I - o expropriado, em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da perda da posse ou da propriedade;
- II - o expropriante, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da emissão prévia ou provisória na posse ou da transferência ou incorporação do imóvel rural ao seu patrimônio.

Não é considerado contribuinte do ITR o arrendatário, comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria.

Para fins de cálculo do imposto, é necessário que se conheçam as áreas tributável e não tributável, o valor da terra nua tributável, a área utilizada pela atividade rural, a área aproveitável do imóvel rural e o grau de utilização do imóvel, conforme definidos na IN SRF nº 256/2002.

A alíquota utilizada para cálculo do ITR é estabelecida para cada imóvel rural, com base em sua área total e no respectivo grau de utilização, conforme a tabela seguinte:

ÁREA TOTAL DO IMÓVEL (EM HECTARES)	GRAU DE UTILIZAÇÃO (EM %)				
	MAIOR QUE 80	MAIOR QUE 65 ATÉ 80	MAIOR QUE 50 ATÉ 65	MAIOR QUE 30 ATÉ 50	ATÉ 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

O valor do imposto a ser pago é obtido mediante a multiplicação do valor da terra nua tributável pela alíquota correspondente, obtida nos termos do quadro acima, considerados a área total e o grau de utilização do imóvel rural.

O período de apuração do ITR é anual, devendo o imposto ser pago até o último dia útil do mês fixado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para a entrega da Declaração do ITR - DITR.

EXEMPLO

Uma propriedade de 200 hectares de uma propriedade rural possui uma área não tributável de 50 hectares. A área não utilizada corresponde a 10 hectares. O VTN do imóvel é de 5.000.

O VTNT corresponde ao VTN multiplicado pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel.

$VTNT = VTN \times \text{área tributável} / \text{área total do imóvel}$

$VTNT = 5.000 \times 50/200$

$VTNT = 1.250$

O grau de utilização corresponde ao quociente entre a área efetivamente utilizada (diferença entre a área aproveitável e a área não utilizada). No caso acima a área aproveitável corresponde a 50 hectares e a área não utilizada a 10 hectares. Logo a área efetivamente aproveitável corresponde a 40 hectares.

A área aproveitável (GU) é: $40/50 = 0,8$

Para cálculo do ITR:

$ITR = VTNT \times \text{alíquota}$

Considere-se a alíquota de 0,40, conforme a tabela acima.

$ITR = 1.250 \times 0,40 = 500$

4. DOS IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO

4.1 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal – artigo 153, inciso IV; Código Tributário Nacional - artigos 46 a 51; Lei nº 4.502/64; Lei nº 7.798/89; Lei nº 8.383/91; Lei nº 9.430/96 Lei nº 9.493/97; Lei nº 9.532/97; Lei nº 10.865/04; Lei nº 11.051/04; Lei nº 11.452/07; Lei nº 11.774/08; Lei 11.933/2009; http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/mpv_447-2008?OpenDocument Decreto nº 7.212/2010, Decreto nº 7.660/201.

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração e data de recolhimento

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – é de competência da União, cuja principal função é fiscal, isto é, de arrecadação. É um imposto seletivo, porque sua alíquota varia de acordo com a essencialidade do produto, e não cumulativo, ou seja, em cada fase da operação é compensado o valor devido com o montante cobrado anteriormente.

Como as alíquotas são fixadas pelo Poder Executivo, o Governo Federal tem utilizado o IPI como um regulador de mercado ou instrumento de política econômica, estimulando o consumo, pela redução de alíquota ou isenção, a exemplo da redução do imposto para automóveis, ou desestimulando o consumo mediante a elevação de alíquotas, a exemplo do cigarro, das bebidas alcoólicas e dos produtos de luxo.

As disposições sobre o IPI estão contidas no seu regulamento (RIPI) aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

De acordo com a doutrina, o fato gerador do IPI é a industrialização. Entretanto, a legislação estabelece como fato gerador a saída de produto do

estabelecimento industrial ou equiparado e o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira.

Considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, ou seja, o produto resultante de qualquer operação definida no RIPI como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 7.660 de 23 de dezembro de 2011.

São imunes à incidência do IPI:

- I - os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão;
- II - os produtos industrializados destinados ao exterior;
- III - o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Se a imunidade estiver condicionada à destinação do produto, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a imunidade não existisse.

Cessarà a imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos quando este for consumido ou utilizado em finalidade diversa da prevista, ou encontrado em poder de pessoa que não seja fabricante, importador, ou seus estabelecimentos distribuidores, bem assim que não sejam empresas jornalísticas ou editoras.

São contribuintes do IPI:

- I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
- II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;
- III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade.

É ainda responsável, por substituição, o industrial ou equiparado a industrial, mediante requerimento, em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

A base de cálculo depende da transação. No caso de venda em território nacional, a base de cálculo é o preço de venda. No caso de importação, a base de cálculo é o preço de venda da mercadoria, acrescido do Imposto de Importação e demais taxas exigidas (frete, seguro, etc).

Assim, em geral, a base de cálculo do IPI é o valor bruto da venda, ou seja, o valor da operação que compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

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

A alíquota utilizada varia conforme o produto. Determinado produto tanto pode ser isento, quanto ter alíquota de mais de 300% (caso de cigarros).

A partir de 01.05.2009, por força da Lei nº 11.933, de 28 de abril de 2009, a apuração do IPI, incidente na saída dos produtos dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial, passou a ser mensal. Esta apuração se aplica, também, às microempresas e às empresas de pequeno porte não optantes pelo Simples Nacional.

O período de apuração acima não se aplica ao IPI incidente no desembaraço aduaneiro dos produtos importados (**Lei nº 8.850, de 1994, art. 1º, § 2º, e Lei nº 11.774, de 2008, art. 7º**).

Os prazos de recolhimento do IPI, a partir de 01.05.2009, são:

- a) até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, para os produtos em geral;
- b) para os produtos classificados no código 2402.20.00, da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.
- c) antes da saída do produto da repartição que processar o despacho, nos casos de importação.

Se o dia do vencimento não for dia útil, o prazo será antecipado para o primeiro dia útil que o anteceder, como dispõe a Lei nº 11.933 de 28 de abril de 2009.

EXEMPLO DE CÁLCULO:

Um equipamento X com custo de R\$ 10,00, tem a taxa de alíquota de IPI dada pela tabela de 10%. O IPI, neste caso, é a base de cálculo de X, cujo preço agora é de R\$ 11,00. Outros impostos, como o ICMS, deverão ser calculados sobre este valor de R\$ 11,00.

A alíquota de ICMS deverá ser também calculada sobre os valores de IPI como, por exemplo:

$$\text{ICMS} = \text{preço sem imposto} / \{1 - (\text{alíquota do ICMS}) * (1 + \text{alíquota do IPI})\} - \text{preço sem impostos.}$$

4.2. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS- IOF

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal artigo 153 inciso V; Lei 5.143/66; Lei nº 6.313/75; Lei nº 7.827/89, Lei nº 8.402/94; Lei nº 8.894/94; Lei nº 9.532/97; Lei nº 9.718/98; Lei nº 9.779/99; Decreto nº 6.306/2007; Decreto nº 6.339/08; Decreto nº 6.391/08; Decreto nº 6.453/08; Decreto nº 6.613/08; Decreto nº 6.655/08; Decreto nº 6.691/08; Decreto nº 7.412/10.

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração e data de recolhimento

A principal função do IOF é ser um instrumento de manipulação da política de crédito, câmbio seguro e valores imobiliários. Como exemplo de que isso é real, temos o caso do IOF sobre rendimentos obtidos em aplicações financeiras: a partir do primeiro dia da aplicação, a alíquota do IOF vai diminuindo progressivamente, até zerar no 30º dia. Com isso, o governo desestimula a “ciranda financeira” entre aplicações.

É um imposto federal, ou seja, somente a União tem competência para instituí-lo (Art.153, V, da Constituição Federal).

O fato gerador do IOF ocorre em um dos seguintes momentos:

- nas operações relativas a títulos mobiliários quando da emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes títulos;
- nas operações de câmbio, na efetivação do pagamento ou quando colocado à disposição do interessado;
- nas operações de seguro, na efetivação pela emissão de apólice ou recebimento do prêmio;
- nas operações de crédito, quando da efetivação de entrega parcial ou total do valor que constitui o débito, ou quando colocado à disposição do interessado (neste item inclui-se o IOF cobrado quando do saque de recursos colocados em aplicação financeira, quando resgatados em menos de 30 dias).

O IOF incide sobre:

- I - operações de crédito realizadas:
 - a) por instituições financeiras;
 - b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
 - c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;
- II - operações de câmbio;
- III - operações de seguro realizadas por seguradoras;
- IV - operações relativas a títulos ou valores mobiliários;
- V - operações com ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial.

A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 63, parágrafo único).

Exclui-se da incidência do IOF referido no inciso I a operação de crédito externo, sem prejuízo da incidência definida no inciso II.

Não se submetem à incidência do IOF as operações realizadas por órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, desde que vinculadas às finalidades essenciais das respectivas entidades, as operações realizadas por:

- I - autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - templos de qualquer culto;
- III - partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitui o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado (Lei nº 5.172, de 1966, art. 63, inciso I).

Contribuintes do IOF são as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito.

São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional:

- I - as instituições financeiras que efetuarem operações de crédito (Decreto-Lei nº 1.783, de 1980, art. 3º, inciso I);
- II - as empresas de factoring adquirentes do direito creditório, nas hipóteses da alínea “b” do inciso I do art. 2º (Lei nº 9.532, de 1997, art. 58, § 1º);
- III - a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros (Lei nº 9.779, de 1999, art. 13, § 2º).

O IOF incide sobre:

- I - operações de crédito realizadas:
 - a) por instituições financeiras;
 - b) por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);
 - c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;
- II - operações de câmbio;
- III - operações de seguro realizadas por seguradoras;
- IV - operações relativas a títulos ou valores mobiliários;
- V - operações com ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial.

Não se submetem à incidência do IOF as operações realizadas por órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, desde que vinculadas às finalidades essenciais das respectivas entidades, as operações realizadas por:

- I - autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - templos de qualquer culto;

- III - partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Base de Cálculo:

É o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição, correspondente ao valor, em moeda estrangeira, da operação de câmbio (Lei nº 5.172, de 1966, art. 64, inciso II). Caso sejam pactuadas quaisquer bonificações, elas também integram a base de cálculo. E, na operação de câmbio destinada à liquidação de compromisso oriundo de financiamento à importação, a base de cálculo será constituída apenas das parcelas de capital.

Em relação à operação de câmbio, relativa ao pagamento de importação que englobe valor de comissão devida a agente, no País, a base de cálculo será:

- a) a parcela efetivamente remetida ao exterior, quando o valor da comissão for pago ao agente, no País, em “conta gráfica”, ou
- b) o valor efetivamente aplicado na liquidação do contrato de câmbio, deduzida a parcela correspondente à comissão que, prévia e comprovadamente, tenha sido paga ao agente, no País, mediante transferência do exterior.

A alíquota máxima do IOF é de 25% (vinte e cinco por cento), conforme estabelecido na Lei nº 8.894, de 1994, art. 5º. Todavia, tal percentual quase não é aplicado devido aos inúmeros casos de redução de alíquota. Abaixo exemplificamos algumas exceções constantes no Decreto nº 6.306, de 14/12/2007, contemplado com alterações posteriores.

No que tange às liquidações de operações de câmbio contratadas por investidor estrangeiro, relativas a transferências do exterior de recursos para aplicação no País em renda variável realizada em bolsa de valores ou em bolsa de mercadorias e futuros, na forma regulamentada pelo Conselho Monetário Nacional - CMN, excetuadas operações com derivativos que resultem em rendimentos predeterminados: dois por cento.

Nos casos de valores ingressados no País decorrentes de ou destinados a empréstimos em moeda com os prazos médios mínimos de até noventa dias, a alíquota é reduzida a cinco inteiros e trinta e oito centésimos por cento.

Por fim, a alíquota do IOF Câmbio é reduzida a zero nas demais operações de câmbio, inclusive nas destinadas ao cumprimento de obrigações de administradoras de cartão de crédito ou de bancos comerciais ou múltiplos na qualidade de emissores de cartão de crédito decorrentes de aquisição de bens e serviços do exterior quando forem usuários do cartão a União, Estados, Municípios, Distrito Federal, suas fundações e autarquias.

Entretanto, dada a extrafiscalidade do imposto em questão, o Ministro de Estado da Fazenda poderá estabelecer alíquotas diferenciadas para as hipóteses de incidência acima descritas.

Data de recolhimento – Até o 3º dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência de fatos geradores no caso de aquisição de ouro, ativo financeiro ou ao decêndio da cobrança, ou do registro contábil do imposto.

EXEMPLO:

Valor de um automóvel:	R\$ 24.000,00
+ Taxas:	R\$ 500,00
Valor Total a ser Financiado:	R\$ 24.500,00
Alíquota do IOF:	1,50%
Valor do IOF a pagar:	R\$ 367,50 (R\$ 24.500,00 X 1,50%)

5. DAS PRINCIPAIS CONTRIBUIÇÕES CONSTITUCIONALMENTE PREVISTAS

5.1 DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

5.1.1 Contribuições à Seguridade Social (previdenciárias) sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física; sobre a prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho; sobre a comercialização da produção rural e sobre espetáculos desportivos ou contratos de patrocínio.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal, artigo 195, inciso I, Lei nº 8.212/91, Decreto Nº 3.048/99-RPS; Lei nº 12.546/11.

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração e data de recolhimento.

Sedimentada a natureza tributária da contribuição à Seguridade Social, especialmente na modalidade previdenciária, temos que seu fato gerador, por expressa disposição do inciso I do art. 195 da Constituição da República, é o pagamento de salário e demais rendimentos ao trabalhador empregado ou sem vínculo empregatício.

São contribuintes da previdência social os segurados, os empregadores domésticos e as empresas em geral.

Os segurados são classificados em duas categorias: obrigatórios e facultativos.

Enquadram-se na condição de segurado obrigatório o empregado, o empregado doméstico, o contribuinte individual, o trabalhador avulso e o segurado especial.

É segurado empregado àquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado. O art. 9º, inciso I, do Decreto de nº 3.048/99 exemplifica os demais segurados considerados como empregados.

É segurado empregado doméstico aquele que presta serviço de natureza contínua, mediante remuneração, a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividade sem fins lucrativos.

É segurado contribuinte individual aquele trabalhador que exerce atividade por conta própria. O art. 9º, inciso V, do Decreto de nº 3.048/99, define os segurados considerados como contribuintes individuais.

É segurado trabalhador avulso àquele que, sindicalizado ou não, presta serviço de natureza urbana ou rural, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, com a intermediação obrigatória do órgão gestor de mão de obra ou do sindicato da categoria.

É segurado especial o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o pescador artesanal e seus assemelhados, que exerçam suas atividades, individualmente ou em regime de economia familiar, com ou sem auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de 16 anos de idade ou a eles equiparados, desde que trabalhem comprovadamente com o grupo familiar respectivo.

É segurado facultativo o maior de 16 anos de idade que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social-RGPS, mediante contribuição, desde que não esteja exercendo atividade remunerada que o enquadre como segurado obrigatório do RGPS.

Podem se inscrever como segurado facultativo, entre outros, a dona de casa, o estudante, o síndico de condomínio, o bolsista, o estagiário, o presidiário, enfim, toda pessoa física que não exerça atividade remunerada.

É empregador doméstico aquele que admite a seu serviço, mediante remuneração, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Considera-se empresa para os efeitos da legislação previdenciária a firma individual ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e as entidades da administração pública direta, indireta e fundacional.

Equiparam-se à empresa, para os efeitos das obrigações previdenciárias, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe preste serviço; a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade; a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeira; o operador portuário e o órgão gestor de mão-de-obra; o proprietário ou dono de obra de construção civil, quando pessoa física, em relação a segurado que lhe preste serviço.

A contribuição do segurado empregado, inclusive o doméstico, e do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação das alíquotas de 8%, 9% ou 11%, de forma não cumulativa, sobre o seu salário de contribuição mensal.

A alíquota de contribuição do segurado contribuinte individual e facultativo é de 20%, aplicada sobre o respectivo salário de contribuição.

No caso de opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, a alíquota de contribuição, incidente sobre o limite mínimo mensal do salário de contribuição, será de:

- a. 11% para o segurado contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho, para o equiparado e para o facultativo;
- b. 5% para o microempreendedor individual-MEI e do segurado facultativo sem renda própria que se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, desde que pertencente a família de baixa renda.

Entende-se por salário de contribuição:

- a) para o empregado e o trabalhador avulso, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

- b) para o empregado doméstico, a remuneração registrada na Carteira de Trabalho;
- c) para o contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês,
- d) para o segurado facultativo o valor por ele declarado.

A contribuição previdenciária a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é calculada mediante a aplicação das alíquotas de:

- a) 20% (vinte por cento) sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso;
- b) 20% (vinte por cento) sobre o total da remuneração ou retribuição paga ou creditada no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual;
- c) 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho; e

As instituições financeiras e assemelhadas contribuem com um adicional de 2,5% sobre as bases de cálculo referidas nas alíneas "a" e "b" acima.

Constituem, também, contribuições a cargo da empresa, as destinadas ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho-RAT, calculadas mediante a aplicação das alíquotas de:

- a) 1%, 2% ou 3%, de acordo com o grau de risco da atividade econômica preponderante da empresa, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso;
- b) 12%, 9% ou 6%, como contribuição adicional, incidente exclusivamente sobre a remuneração do trabalhador cuja atividade esteja sujeita às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física e enseje a concessão de aposentadoria especial após 15, 20 ou 25 anos de contribuição, respectivamente.

- c) 5%, 7% e 9%, como contribuição adicional, devidos pela tomadora de serviço, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura ou recibo de prestação de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho.

Destaque-se que o RAT é ajustado pelo FAP-Fator Acidentário de Prevenção, que afere o desempenho de determinada empresa, dentro de sua atividade econômica, referente aos acidentes de trabalho ocorridos em um determinado período de tempo. O FAP consiste em um multiplicador variável num intervalo de tempo e varia de cinco décimos (0,50) a dois inteiros (2,00), aplicado sobre a alíquota do RAT.

A contribuição do produtor rural, pessoa física e jurídica, em substituição à contribuição de 20% e daquelas destinadas ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e do segurado especial, tem como base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, assim entendida a operação de venda ou consignação, sendo:

Pessoa Física e Segurado Especial: 2,3%, sendo:

- a) 2% destinados à seguridade social;
- b) 0,1% para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho,
- c) 0,2% para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR.

Pessoa Jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural: 2,85%, sendo:

- a) 2,5% destinados à seguridade social;
- b) 0,1% para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho,
- c) 0,25% para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR.

A contribuição da agroindústria, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, assim entendido o total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, é de 2,85%, sendo:

- a) 2,5% destinados à seguridade social;
- b) 0,1% para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho,
- c) 0,25% para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR.

Em substituição às contribuições sobre a folha de salários de seus empregados, a contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional corresponde a 5% da receita bruta decorrente:

- a) dos espetáculos desportivos de que participe em todo território nacional, em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais,
- b) de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos.

Caberá à entidade promotora do espetáculo desportivo a responsabilidade de efetuar:

- a) o desconto de 5% da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos,
- b) o respectivo recolhimento no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento.

A empresa ou entidade que repassar recursos à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos deverá reter e recolher até o dia 20 do mês subsequente ao da competência em que se deu o repasse, a contribuição de 5% sobre a receita bruta, não sendo admitida qualquer dedução.

Fica, ainda, o clube de futebol profissional sujeito à contribuição de:

20% sobre a remuneração ou retribuição paga ou creditada ao segurado contribuinte individual que lhe preste serviço,

15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, se for o caso.

A empresa é obrigada, ainda, ao recolhimento das contribuições destinadas a entidades e fundos, chamados Terceiros, variável de acordo com a atividade econômica por ela exercida, incidentes sobre a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A contribuição do empregador doméstico é de 12% sobre o salário de contribuição (remuneração) do empregado doméstico ao seu serviço, observados os limites mínimo e máximo, e deve ser recolhida até o dia 15 (quinze) do mês seguinte ao da competência. Se no dia do pagamento não houver expediente bancário, o recolhimento deverá ser efetuado até o dia útil imediatamente posterior.

A empresa é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado empregado, do trabalhador avulso e do contribuinte individual ao seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração e a recolhê-la, juntamente com as contribuições patronais ao seu cargo até o dia 20 do mês subsequente ao da respectiva competência. Inclui-se neste prazo, também, a contribuição patronal incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativa a serviços que são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho.

A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa é obrigada a recolher a contribuição descontada do produtor rural pessoa física e do segurado especial, por sub-rogação, na comercialização da produção rural, até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção.

O recolhimento, nos casos acima de responsabilidade da empresa, deverá ser antecipado para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia 20.

DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO

A partir da publicação da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, foi implementada, para vários setores empresariais, a desoneração da folha de pagamento, que consiste, basicamente, na eliminação da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento e sua substituição por uma nova contribuição previdenciária sobre a receita bruta das empresas (descontando as receitas de exportação). As alíquotas são variáveis (1% e 2%) em função do setor em que a empresa atua ou o tipo de produto/serviço comercializado pela empresa.

Pode ocorrer de uma mesma empresa apresentar atividades desoneradas pela Lei e outras não, ou seja, ela possuir atividades mistas. Neste caso a empresa teria uma parte do recolhimento sobre a folha de pagamento (Guia

da Previdência Social-GPS) e outra parte sobre o faturamento e/ou receita bruta desonerada (Documento de Arrecadação de Receitas Federais-DARF). Estes cálculos são proporcionais e levam em consideração a receita bruta da atividade não desonerada em comparação com a receita bruta total da empresa, incidindo este percentual, também, sobre a folha de pagamento total da mesma.

EXEMPLO:

Uma empresa contém atividades desoneradas e outras não. A partir dos dados abaixo calcule os valores a serem recolhidos em GPS pela mesma:

a) Total do Faturamento: valor de receita bruta:	40.000,00.
b) Valor Desonerado: valor da receita bruta da atividade relacionada (desonerado):	10.000,00
c) Alíquota de desoneração sobre a receita bruta:	1%
d) Valor Onerado: valor da receita bruta da atividade não relacionada (onerado):	30.000,00
e) Salário Contribuição dos empregados:	15.000,00
f) Remuneração dos Empregadores:	1.000,00
g) Remuneração dos Autônomos:	2.000,00;
h) Contribuição descontada dos segurados:	1.980,00

SOLUÇÃO:

Para se chegar à proporção a ser deduzida na GPS, deve-se considerar o percentual resultante entre a divisão do valor referente à parte do faturamento da atividade não relacionada (R\$30.000,00) pelo valor total do faturamento (R\$ 40.0000,00).

$30.000,00/40.000,00 = 0,75 \times 100 = 75\%$ Aplicação na GPS:

Base de cálculo:

Salário Contribuição dos empregados:	15.000,00
Remuneração dos Empregadores:	1.000,00
Remuneração dos Autônomos:	2.000,00
Total:	18.000,00

Parte Patronal reduzida parcialmente:

Sabemos que 20% equivalem ao percentual que incide sobre o total das remunerações dos empregados, empregadores e autônomos.

O percentual a ser aplicado referente à desoneração parcial corresponde a 75%.

Então:

Em uma regra de três simples teremos:

Percentual de 20 % --> 100%

X

Percentual reduzido (Y) --> 75%

Percentual reduzido (Y) = 15%

Cálculo:

Percentual aplicado:

$18.000,00 \times 20\% = 3.600,00 \times 75\% = 2.700,00$ ou $18.000,00 \times 15\% = 2.700,00$

$3.600,00 - 2.700,00 = 900,00$ (Valor compensado a ser declarado em GFIP – campo: Compensação)

Valor do RAT*FAP ajustado: $15.000,00 \times 1\%$ (RAT X FAP ajustado) = 150,00

Total da parte patronal restante: $2.700,00 + 150,00 = 2.850,00$.

Total a recolher da GPS:

$1.980,00$ (segurados) + $2.850,00$ (empresa: parte patronal restante) + $870,00$ (outras entidades: $15.000 \times 5,8\%$) = $5.700,00$

Valor a ser recolhido em DARF:

Receita Bruta desonerada: 10.000,00

Alíquota de desoneração : 1%

Valor a ser recolhido : $10.000,00 \times 1\% = 100,00$

5.1.2 Contribuição para financiamento da Seguridade Social-COFINS

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal – artigo 195, I, “b”; Lei Complementar nº 70/91 e Lei nº 9.718/98, com as alterações subsequentes, Lei nº 10.833/03, Lei nº 11.933/09.

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração e data de recolhimento

COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) é uma contribuição federal, de natureza tributária, incidente sobre a receita bru-

ta das empresas em geral. Incide sobre o faturamento mensal das empresas, cuja receita é destinada às áreas de saúde, assistência e previdência social.

Para a COFINS, a contribuição tem como fato gerador o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional (LC – Lei Complementar nº 123/2007).

A base de cálculo a partir de 01.02.1999, com a edição da Lei nº 9.718/98, é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

As alíquotas para a COFINS podem ser assim descritas: a alíquota geral é de 3% (a partir de 01.02.2001) ou 7,6% (a partir de 01.02.2004) na modalidade não cumulativa. Entretanto, para determinadas operações, a alíquota é diferenciada (específicas de determinados setores em legislação própria).

Estão sujeitas à incidência **cumulativa** as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado.

Estão sujeitas à incidência **não-cumulativa**, as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro real, exceto: as instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei nº 7.102, de 1983, e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo, que são sujeitas à incidência não cumulativa).

Com a Lei nº 10.833/2003, para as empresas optantes pelo lucro real, a partir de 01.02.2004, com exceções específicas, acaba a cumulatividade da COFINS sobre a receita bruta, descontando-se créditos da contribuição.

Bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos adquiridos com substituição tributária ou submetidos à **incidência monofásica** da COFINS:

1. bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, com as vedações previstas;
2. energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
3. aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
4. despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos (*) e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (*) *Por força do art. 21 da Lei nº 10.865/2004, que alterou a redação do inciso V do art. 3 da Lei 10.833/2003, as despesas financeiras não gerarão mais créditos, a partir de 01.05.2004.*
5. máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;
6. edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
7. bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada pela COFINS não cumulativa;
8. *armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos 1 e 2 acima, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

A Lei nº 11.196/2005, em seu artigo 43, altera a redação do inciso VI, do art. 3, da Lei nº 10.833 - estipulando que são admissíveis créditos calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. A vigência desta alteração é 01.12.2005.

Prazo de recolhimento:

- a) até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, pelas pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991; e

- b) até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, pelas demais pessoas jurídicas

Antecipa-se o pagamento para o primeiro dia útil, se no dia do vencimento não houver expediente bancário.

O período de apuração da COFINS é mensal, podendo ser deduzida, do valor a pagar, a importância referente às contribuições efetivamente retidas na fonte, até o mês imediatamente anterior ao do vencimento. (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º e Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, artigos 74 e 76).

Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para a COFINS, quando não for possível sua dedução do valor a pagar da respectiva contribuição no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria (Lei nº 11.727/2008 – art. 5º).

A partir da publicação da Medida Provisória no 413/08, o saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apurados em períodos anteriores poderá também ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo (Lei nº 11.727/2008 – art. 5º, § 3º).

A apuração e o pagamento do PIS/PASEP e da COFINS serão efetuados de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica de direito privado (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 15, inciso III).

Para os importadores de cigarros, o recolhimento das contribuições do PIS e COFINS (tanto em relação à contribuição própria quanto da substituição tributária) deverá ser efetivado na data do registro da declaração de importação no SISCOMEX (art. 53 e 54 da Lei nº 9.532/97).

EXEMPLO I – COFINS APURADA SOBRE A FORMA CUMULATIVA

Admita-se por hipótese que no mês de maio/2013 uma empresa obteve os seguintes resultados:

- a) receita bruta de vendas de mercadorias e serviços (excluídos os valores relativos ao IPI, às vendas canceladas e aos descontos incondicionais), no total de R\$ 400.000,00;
- b) receitas financeiras, inclusive variações monetárias ativas, no total de R\$ 30.000,00;
- c) receita de aluguéis no valor de R\$ 10.000,00;

Neste caso, teremos:

I - base de cálculo da COFINS:

- Receita de vendas e prestação de serviços	R\$ 400.000,00
- Receitas financeiras	R\$ 30.000,00
- Receitas de aluguéis	R\$ 10.000,00
- Total	R\$ 440.000,00

II - Contribuição devida:

- 3% s/ R\$ 440.000,00 =	R\$ 13.200,00
--------------------------	---------------

EXEMPLO II – COFINS APURADA SOBRE A FORMA NÃO-CUMULATIVA

Admita-se por hipótese que no mês de maio/2013 uma empresa obteve os seguintes resultados:

- a) receita bruta de vendas de mercadorias e serviços (excluídos os valores relativos ao IPI, às vendas canceladas e aos descontos incondicionais), no total de R\$ 400.000,00;
- b) receitas financeiras, inclusive variações monetárias ativas, no total de R\$ 30.000,00;
- c) receita de aluguéis no valor de R\$ 10.000,00;

Neste caso, teremos:

I - base de cálculo da COFINS:

- Receita de vendas e prestação de serviços:	R\$ 400.000,00
- Receitas financeiras:	R\$ 30.000,00
- Receitas de aluguéis:	R\$ 10.000,00
- Total:	R\$ 440.000,00

II - Contribuição devida:

- 7,6% s/ R\$ 440.000,00 = R\$ 33.440,00

Créditos da Cofins (Art 3º da Lei nº 10.833/2003):

Bens adquiridos para revenda:	R\$ 200.000,00
Bens e serviços utilizados:	R\$ 40.000,00
Aluguéis de máquinas e equipamentos:	R\$ 35.000,00
Encargos de depreciação – máquinas e equipamentos:	R\$ 15.000,00
Amortizações de benfeitorias:	R\$ 7.894,00
Devoluções:	R\$ 10.000,00
Soma dos créditos:	R\$ 307.894,00
Crédito do COFINS 7,6% x R\$ 307.894,00 =	R\$ 23.400,00
Valor a recolher (DARF) da COFINS: 33.440,00 – 23.400,00 =	R\$ 10.040,00

5.1.3 Contribuição social sobre o Lucro líquido - CSLL

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal – artigo 195, I, “c”; Lei Complementar nº 70/91; Lei nº 7.689/88; Lei nº 8.981/95; Lei nº 9.249/95; Lei nº 10.637/02; Lei nº 11.727/08; Medida Provisória nº 413/08;

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração e data de recolhimento.

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) foi instituída pela Lei nº 7.689/1988.

A partir da sua edição, uma vasta alteração na legislação tributária federal, principalmente no tocante ao imposto de renda, acabou por provocar uma sistemática mudança nas regras dessa contribuição, mesmo porque, nos termos da Lei nº 8.981/95 (art. 15), aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

Desta forma, além do IRPJ, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado deverá recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também pela forma escolhida.

Assim, não é possível a empresa optar por recolher o IRPJ pelo Lucro Real e a CSLL pelo lucro presumido.

Escolhida a opção, esta deverá ser utilizada para proceder à tributação tanto do IRPJ quanto da CSLL.

Fato Gerador

São contribuintes da CSLL as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

As entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às mesmas normas de incidência da CSLL aplicáveis às demais pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

Também são contribuintes as sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, cooperados ou não.

Não estão sujeitas à CSLL as entidades beneficentes de assistência social que atendam a todos os requisitos estabelecidos em lei.

São isentas da CSLL as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, desde que atendam aos requisitos estabelecidos na legislação.

Ainda são isentas a entidade binacional Itaipu e as entidades fechadas de previdência complementar, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Em geral, a base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data de ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, presumido ou o arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL, estando sujeitas a esse procedimento as pessoas jurídicas que forem obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Relativamente à base de cálculo, inúmeras situações implicam sua composição, tais como:

- a) período de apuração;
- b) dedução, suspensão e redução;
- c) resultado ajustado (adições, exclusões, compensações, despesas operacionais, amortização e exaustão, provisões, perdas no recebimento de créditos, previdência privada, seguros e planos de saúde e benefícios, etc.);
- d) resultado presumido e arbitrado;
- e) outras situações específicas definidas em lei.

De acordo com a legislação, a base de cálculo da CSLL depende do regime de tributação do IRPJ adotado pela pessoa jurídica (lucro real, estimativa, lucro presumido, lucro arbitrado), podendo ser:

a) Lucro Real

A base de cálculo para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real é o lucro contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.

b) Lucro Presumido

A partir de 01.09.2003, por força da Lei nº 10.684/2003 (art. 22), a base de cálculo da CSLL devida pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido corresponderá a:

- **12% da receita bruta** nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;
- **32% da receita bruta** para:
 - a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte;
 - b) intermediação de negócios;
 - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.
 - d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços.

Na apuração da base de cálculo devem ser observados os ajustes da receita bruta, conforme determinado em lei.

As alíquotas da CSLL também passaram por inúmeras alterações, iniciando em 8%, passando a 12% e a 9%.

A partir de 01/05/2008, por força da MP nº 413, de 03 de janeiro de 2008, convertida na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 (artigos 17 e 41), as alíquotas passaram a ser:

- a) **9%** para as pessoas jurídicas, em geral; e
- b) **15%** para:
 - pessoas jurídicas de seguros privados;
 - pessoas jurídicas de capitalização;

- os bancos de qualquer espécie;
- distribuidoras de valores mobiliários;
- corretoras de câmbio e de valores mobiliários;
- sociedades de crédito, financiamento e investimentos;
- sociedades de crédito imobiliário;
- administradoras de cartões de crédito;
- sociedades de arrendamento mercantil;
- administradoras de mercado de balcão organizado;
- cooperativas de crédito;
- associações de poupança e empréstimo;
- bolsas de valores e de mercadorias e futuros;
- entidades de liquidação e compensação;

A periodicidade de apuração e pagamento da CSLL é a mesma adotada pela pessoa jurídica para o IRPJ. O período de apuração encerra-se:

- I - no dia 31 de dezembro do ano-calendário, no caso de apuração da CSLL com base no resultado ajustado anual;
- II - nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, no caso de apuração da CSLL com base no resultado ajustado trimestral, ou no resultado presumido ou no arbitrado trimestral.

Em se tratando de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica, a apuração da base de cálculo da CSLL será efetuada na data da deliberação que aprovar tais eventos.

A adoção de uma das formas de apuração e pagamento da CSLL é irrevogável e vale para todo o ano-calendário, exceto no caso em que a pessoa jurídica tenha seu resultado arbitrado em qualquer trimestre, quando poderá optar pela incidência da CSLL com base no resultado presumido relativamente aos demais trimestres desse ano-calendário, desde que não obrigada à apuração pelo lucro real ou que não tenha optado pelo lucro real nesse ano-calendário.

O recolhimento da CSLL será efetuado nos mesmos prazos fixados para o recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ou seja, segundo o regime adotado pela empresa (lucro presumido ou estimativo mensal) antecipar-se o recolhimento se no último dia do mês não houver expediente bancário.

EXEMPLO:

Empresa do comércio varejista apura seus resultados fiscais pelo modelo de Lucro Presumidos.

Receita bruta de vendas:	R\$ 80.000,00
(-) Vendas canceladas :	(R\$ 5.000,00)
= Receita Bruta da Atividade:	R\$ 75.000,00
Alíquota de presunção: 12%	
Base de Cálculo: (12% x 75.000,00) =	R\$ 9.000,00
Alíquota da CSLL: 9%	
Cálculo da CSLL devida: (9% X 9.000,00) =	R\$ 810,00

5.1.4 Programa de Integração Social – PIS, Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal – artigo 239; Lei Complementar nº 07/70; Lei Complementar nº 08/70; Lei Complementar nº 26/75; Lei Complementar nº 70/01; Decreto-Lei nº 2.445/88; Decreto-Lei nº 2.449/88; Lei nº 8.019/90; Lei nº 9.715/98; Lei nº 9.718/98; Lei nº 10.637/02; Lei nº 10.833/03; Lei nº 10.865/04; Lei nº 11.727/08; Lei nº 11.933/09; Medida Provisória nº 2.158-35/01;; Decreto nº 4.524/02; ; Decreto nº 5.442/05; Decreto nº 6.662/08; Decreto nº 6.707/08

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração e data de recolhimento.

O Programa de Integração Social – PIS – foi instituído pela Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, com o objetivo de promover a integração do empregado à vida e ao desenvolvimento das empresas.

O Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP – foi instituído pela Lei Complementar nº 8, de 03 de dezembro de 1970, de maneira semelhante ao PIS.

A partir de 1º de julho de 1976, por força da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, os fundos constituídos com os recursos do PIS e do PASEP foram unificados sob a denominação de PIS-PASEP.

Com a promulgação da Constituição de 1988, nos termos do seu art. 239, a arrecadação das contribuições ao PIS/PASEP passou a financiar o seguro-desemprego e o abono anual de um salário mínimo destinado aos empregados que recebam remuneração até dois salários mínimos. Ademais, 40% desses recursos passaram a ser destinados ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. Foram preservados os patrimônios acumulados nas contas dos empregados e dos servidores públicos, porém as novas contribuições deixaram de constituir fundo dos trabalhadores.

As contribuições do PIS e da COFINS, atualmente, estão regidas pela Lei nº 9.718/98, com as alterações subsequentes.

As duas contribuições, apesar de originarem-se de diferentes legislações, têm uma relativa semelhança na base de cálculo, pois em sua formação devem ser somadas todas as receitas auferidas, com as exceções e exclusões previstas em lei.

Nos termos do Decreto nº 4.524/2002 e da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21.11.2002, para o PIS/PASEP, as contribuições têm como fatos geradores o auferimento de receita pelas pessoas jurídicas de direito privado e de direito público ou a folha de salários.

Entretanto, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, estabelece que 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, aí compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

São contribuintes do PIS/PASEP as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Federal (Lei nº 9.317/96) e, a partir de 01.07.2007, Simples Nacional (Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006).

Nos termos do art. 4º, da Lei nº 10.637/2002, o contribuinte do PIS/PASEP é a pessoa jurídica que auferir receitas independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Também são contribuintes do PIS/PASEP as pessoas jurídicas de direito público interno. Assim, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias e fundações públicas são contribuintes do PASEP independentemente de adesão ao referido programa.

As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS estão sujeitas aos regimes de incidência cumulativa, de incidência não cumulativa e aos regimes especiais, caso em que as alíquotas e bases de cálculo poderão ser diferenciadas.

Como regra geral, em relação às pessoas jurídicas de direito privado, essas contribuições têm como base de cálculo o seu faturamento, assim entendido como a receita bruta correspondente à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Com as alterações introduzidas na Lei nº 9.718/98 pela legislação posterior à sua edição, todas as receitas, exceto as textualmente excluídas, passaram a integrar a base de cálculo da COFINS e do PIS, sejam operacionais ou não operacionais.

Entretanto, a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP será a folha de salário, para os seguintes contribuintes:

- a) templos de qualquer culto;
- b) partidos políticos;
- c) instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;

- d) instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
- e) sindicatos, federações e confederações;
- f) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- g) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- h) fundações de direito privado;
- i) condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
- j) organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as organizações estaduais de cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971;
- k) fundações públicas (Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 13, inciso VIII e Decreto nº 4.524/2002, art. 69).

Em relação às pessoas jurídicas de Direito Público, a contribuição ao PASEP incidirá sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III e Decreto nº 4.524/2002, art. 68). A contribuição é obrigatória e independe de ato de adesão ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio de Servidor Público.

Quanto às alíquotas, estas dependem do regime de incidência a que o contribuinte esteja vinculado. A Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, além das duas regras gerais de apuração (incidência não cumulativa e incidência cumulativa), possuem ainda diversos regimes especiais de apuração definidos na legislação. Assim, como regras gerais, têm as seguintes alíquotas:

Para o PIS/PASEP

- I - no caso das pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias:

- a) **0,65%** sobre o faturamento mensal, para aquelas sujeitas ao regime de incidência cumulativa (Lei nº 9.715/98, art. 8º, I); e
 - b) **1,65%** sobre o faturamento mensal, para as que estão sujeitas ao regime de incidência não cumulativa (Lei nº 10.637/2002, art. 2º);
- II - no caso das entidades sem fins lucrativos:
- 1%** sobre a folha de salários (Lei nº 9.715/98, art. 8º, II);
- III - no caso de pessoas jurídicas de direito público interno (não estão sujeitas à COFINS):
- 1%** sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, (Lei nº 9.715/98, art. 8º, III).

Observação:

1. As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de salários, pagarão, também, a contribuição calculada de 0,65% sobre o faturamento mensal, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados (Lei nº 9.715/98, art. 2º, § 1º).
2. O regime de incidência não cumulativa permite o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Em regra, as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro real, estão sujeitas à incidência não cumulativa.
3. No regime de incidência cumulativa, a base de cálculo é o total das receitas da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos.

Vale ressaltar que a legislação prevê os regimes especiais de incidência, que estabelecem base de cálculo e/ou alíquotas diferenciadas ou substituição tributária, com incidência especial em relação a determinados tipos de receita, devendo a pessoa jurídica, nestes casos, calcular ainda a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre as demais receitas no regime de incidência não cumulativa ou cumulativa, conforme o caso.

O período de apuração do PIS/PASEP e da COFINS é mensal, podendo ser deduzida do valor a pagar a importância referente às contribuições efetivamente retidas na fonte, até o mês imediatamente anterior ao do vencimento.

(Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º e Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, artigos 74 e 76).

Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/PASEP, quando não for possível sua dedução do valor a pagar da respectiva contribuição no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria (Lei nº 11.727/2008 – art. 5º).

A partir da publicação da Medida Provisória no 413, de 03 de janeiro de 2008, o saldo do valor retido na fonte a título da Contribuição para o PIS/PASEP apurado em períodos anteriores poderá também ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo (Lei nº 11.727/2008 – art. 5º, § 3º).

A apuração e o pagamento do PIS/PASEP e da COFINS serão efetuados de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica de direito privado (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 15, inciso III).

A partir da competência novembro de 2008, por força da Medida Provisória nº 447, de 14 de novembro de 2008, o recolhimento deverá ser efetuado:

- I - até o vigésimo dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, pelas pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991 (bancos, seguradoras, corretoras, etc); e
- II - até o vigésimo quinto dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, pelas demais pessoas jurídicas.

Se o dia do vencimento não for dia útil, o prazo será antecipado para o primeiro dia útil que o anteceder.

EXEMPLO:

I) PIS apurado pela forma cumulativa:

- Receita de vendas e prestação de serviços	R\$ 300.000,00
- Receitas financeiras	R\$ 20.000,00
- Receitas de aluguéis	R\$ 10.000,00
- Total	R\$ 330.000,00

II - Contribuição devida:

- 0,65% s/ R\$ 330.000,00 =	R\$ 2.145,00
-----------------------------	--------------

II) PIS apurado pela forma não-cumulativa:

Considerando-se os mesmos dados do exemplo anterior e um crédito total a deduzir de R\$ 20.000,00.

Contribuição devida:

- 1.65% s/ R\$ 330.000,00=	R\$ 5.445,00
- Créditos a deduzir:	
- 1,65 s/ R\$ 20.000,00=	(R\$ 330,00)

PIS A pagar:

R\$ 25.080,00 – R\$ 1.520,00=	R\$ 5.115,00
-------------------------------	--------------

5.1.5 PIS e COFINS sobre Importação

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal – artigo 195, IV; Lei nº 10.865/04; Instrução Normativa SRF nº 594/05.

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração e data de recolhimento

A Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, instituiu a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços do exterior, denominadas, respectivamente de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação.

As contribuições para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação têm como fato gerador:

- a) a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou
- b) o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira, exceto: as malas e as remessas postais internacionais e a mercadoria importada a granel que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, esteja sujeita a quebra ou a decréscimo, desde que o extravio não seja superior a um por cento. Na hipótese de ocorrer quebra ou decréscimo em percentual superior a um por cento, serão exigidas as contribuições somente em relação ao excesso.

Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

- a) na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, inclusive no caso de despacho para consumo de bens importados sob regime suspensivo de tributação do imposto de importação;

- b) no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;
- c) na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18, da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999;
- d) na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de importação de serviços.

São contribuintes da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação:

- a. o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional, inclusive o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada;
- b. a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e
- c. o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

São responsáveis solidários pelas contribuições:

- a. o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;
- b. o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
- c. o representante, no País, do transportador estrangeiro;
- d. o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e
- e. o expedidor, o operador de transporte ou qualquer subcontratado para a sua realização.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação é:

- a. o valor aduaneiro, assim entendido o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na incidência sobre a importação de bens;
- b. o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS) e do valor das próprias contribuições, na incidência sobre a importação de serviços; e
- c. no caso de prêmios de resseguro cedidos ao exterior, a base de cálculo é de oito por cento do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido.

A lei estabelece os casos em que a base de cálculo fica reduzida. Estabelece, ainda, que o ICMS integra a base de cálculo das contribuições, mesmo que tenha seu recolhimento diferido. Também prevê os casos de não incidência e isenção das referidas contribuições.

As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo, das alíquotas de:

- a) **1,65%**, para a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação; e
- b) **7,6 %**, para a COFINS-Importação.

Alíquotas diferenciadas: As importações de produtos sujeitos a regime de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS com base em alíquotas diferenciadas também estão sujeitas a alíquotas diferenciadas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, conforme especificadas na Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, §§ 1º a 9º, e na Lei nº 11.116, de 2005, art., 7º.

Alíquotas reduzidas: As reduções de alíquota, inclusive a zero, estão previstas no art. 8º, §§ 10 a 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação será paga:

- a. na data do registro da declaração de importação, na hipótese de importação de bens;

- b. na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, na hipótese de importação de serviços;
- c. na data do vencimento do prazo de permanência do bem no recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

5.1.6 Contribuição Social do Salário-Educação

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal – artigo 212, § 5º, Lei nº 9.424/96, Lei nº 9.766/98 Lei nº 11.457/07, Decreto nº 6.003/06.

O salário-educação, instituído em 1964, é uma contribuição social destinada ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para o financiamento da educação básica pública e que também pode ser aplicada na educação especial, desde que vinculada à educação básica.

A contribuição é calculada com base na alíquota de 2,5% sobre o valor total das remunerações pagas ou creditadas pelas empresas, a qualquer título, aos segurados empregados, ressalvadas as exceções legais, e é arrecadada, fiscalizada e cobrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Fazenda (RFB/MF).

São contribuintes do salário-educação as empresas em geral e as entidades públicas e privadas vinculadas ao Regime Geral da Previdência Social, entendendo-se como tal qualquer firma individual ou sociedade que assuma o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, sociedade de economia mista, empresa pública e demais sociedades instituídas e mantidas pelo poder público, nos termos do § 2º, art. 173 da Constituição.

São isentos do recolhimento da contribuição social do salário-educação:

- a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, suas respectivas autarquias e fundações;
- as instituições públicas de ensino de qualquer grau;
- as escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas devidamente registradas e reconhecidas pelo competente órgão de educação, e que atendam ao disposto no inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

- as organizações de fins culturais que, para este fim, vierem a ser definidas em regulamento; e
- as organizações hospitalares e de assistência social, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991.

Ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE – compete a função redistributiva da contribuição social do salário-educação. Do montante arrecadado e após as deduções previstas em lei (taxa de administração dos valores arrecadados pela RFB, devolução de receitas e outras), o restante é distribuído em cotas pelo FNDE, observada em 90% (noventa por cento) de seu valor a arrecadação realizada em cada estado e no Distrito Federal, da seguinte forma:

Cota federal – correspondente a 1/3 do montante dos recursos, é destinada ao FNDE e aplicada no financiamento de programas e projetos voltados para a educação básica, de forma a propiciar a redução dos desníveis socioeducacionais entre os municípios e os estados brasileiros.

Cota estadual e municipal – correspondente a 2/3 do montante dos recursos, é creditada mensal e automaticamente em favor das secretarias de educação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios para o financiamento de programas, projetos e ações voltados para a educação básica.

A cota estadual e municipal da contribuição social do salário-educação é integralmente redistribuída entre os estados e seus municípios, de forma proporcional ao número de alunos matriculados na educação básica das respectivas redes de ensino apurado no censo escolar do exercício anterior ao da distribuição.

Os 10% restantes do montante da arrecadação do salário-educação são aplicados pelo FNDE em programas, projetos e ações voltados para a educação básica.

5.1.7 Contribuições sociais para os Serviços Sociais Autônomos (Sistema “S”).

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal – artigo 240.

As contribuições para o dito sistema “S” têm como intuito beneficiar todos os empregados vinculados a uma determinada atividade empresarial comercial.

Antes do advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições arrecadadas destinavam-se a sete entidades, criadas pelos Decretos-Leis nº 8.621/46 e 9.853/46. Após sua promulgação este número aumentou significativamente para onze instituições, sendo elas: Sesi, Senai, Senac, Sesc, Sebrae, Senar, Sest, Senat, Incra, DPC e Fundo Aeroviário.

Sua nomenclatura se originou do simples fato de a maioria das instituições iniciarem com a letra “S”; assim, convencionou-se chamar Sistema “S”.

Para uma determinada empresa saber a quem contribuir, ou seja, qual o seu enquadramento, faz-se necessário verificar sua classificação junto ao CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas, pois cada entidade representa uma determinada atividade. Exemplo disso seria o Sesi – Serviço Social da Indústria, que representa os ramos da indústria e da agroindústria.

Conforme comentado acima, a contribuição se aplica às empresas dos ramos definidos, e incide sobre o valor da folha de pagamento dos empregados. O valor arrecadado se destina à própria manutenção da instituição, que visa a proporcionar uma melhora na qualidade de vida do trabalhador, por meio de palestras, eventos esportivos, aperfeiçoamento profissional, etc.

5.2. DAS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

5.2.1 Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis – CIDE

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Constituição Federal, artigo 149; Lei nº 10.336/01.

Fato gerador, contribuinte, base de cálculo, alíquota, período de apuração e data de recolhimento.

A CIDE-Combustível é uma contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de gasolina e suas correntes, *diesel* e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis (*fuel-oil*), gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e álcool etílico combustível.

Esta modalidade de tributo encontra similitude em outros momentos da história tributária nacional, como é o caso das contribuições outrora instituídas sobre a comercialização de açúcar e álcool - IAA e as correspondentes ao Instituto Brasileiro do Café - IBC.

O mestre Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 26ª. Ed., Malheiros, pg. 408 e segs.) assevera ser esta espécie de contribuições como um instrumento no domínio econômico. É certo que todo e qualquer tributo interfere no domínio econômico. Mesmo o tributo considerado neutro, vale dizer, com função predominantemente fiscal, posto que a simples transposição de recursos financeiros do denominado setor privado para o setor público, que realiza, configura intervenção do domínio econômico. Por isso se há de entender que a intervenção no domínio econômico que caracteriza esta espécie de contribuições sociais é apenas aquela que se produz com o objetivo específico perseguido pelo órgão estatal competente para estes fins, nos termos da lei.

A finalidade da intervenção do domínio econômico caracteriza esta espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico.

É uma espécie de contribuição especial e, conforme citado no sítio do *Jus Navegandi*, mencionando texto de Danilo Ferreira Andrade, e para a doutrina administrativista, a *atividade econômica* exercida pelo Estado pode ser entendida em dois sentidos: amplo ou estrito.

Em *sentido estrito*, atividade econômica denota a atividade reservada à iniciativa privada, que o Estado pode exercer somente em caráter excepcional (art. 173, CF).

Em *sentido amplo*, a expressão é utilizada para designar tanto a atividade reservada à iniciativa privada, que o Estado deve exercer somente em caráter excepcional, quanto à atividade assumida pelo Estado como serviço público.

No entanto, se enquadrariam como atividade econômica em sentido amplo apenas os serviços públicos que apresentem caráter econômico - serviços públicos industriais e comerciais -, tais como os serviços de transporte, fornecimento de energia elétrica, etc.

Quando o Estado realiza atividade econômica constitucionalmente assumida como serviço público, industrial ou comercial, fica ele sujeito ao comando do art. 175 da Carta constitucional. Como atua em seu campo de incumbência, não há que se falar em intervenção, mas em atuação estatal. Em outras palavras, o Estado não está intervindo em campo diverso, mas atuando naquele que lhe é próprio.

Em contrapartida, quando exerce uma atividade econômica pertencente ao campo reservado à iniciativa privada, o aparato estatal deixa de atuar em sua área de incumbência para intervir em outra. Neste caso, é correto se falar em intervenção estatal no domínio econômico.

A intervenção no domínio econômico, quanto ao nível de envolvimento do Estado na atividade econômica, pode ser classificada em direta ou indireta.

Na primeira, o aparato estatal atua diretamente no campo reservado ao particular, por meio de empresa pública, sociedade de economia mista, ou subsidiária, submetendo-se ao regime jurídico de direito privado. A intervenção direta está disciplinada no art. 173 da Constituição Federal. Ressalte-se que as contribuições instituídas para a intervenção direta terão por escopo o custeio das despesas desenvolvidas pelo Estado na intervenção.

Na intervenção indireta, disciplinada no art. 174 da Carta constitucional, o Estado atua como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo funções de fiscalização, incentivo e planejamento. As contribuições

instituídas para esta modalidade de intervenção funcionarão como próprio instrumento de intervenção, no sentido de provocar a prática de determinado comportamento.

Sintetizando, as contribuições em análise neste trabalho poderão ser instituídas para dois propósitos, quais sejam o de custear a intervenção – quando o Estado realiza uma atuação material, por meio de entes descentralizados, criados para este fim – e o de instrumentá-la.

A CIDE-Combustíveis tem como fatos geradores as seguintes operações, realizadas com os combustíveis elencados no art. 3º, da Lei nº 10.336, de 2001 (gasolinas, diesel, querosenes, etc.):

- a) a comercialização no mercado interno; e
- b) a importação.

São contribuintes da Cide-Combustíveis o **produtor**, o **formulador** e o **importador** (pessoa física ou jurídica) dos combustíveis elencados no art. 3º, da Lei nº 10.336, de 2001.

Nas operações relativas à comercialização no mercado interno, assim como nas operações de importação, a base de cálculo é a “unidade de medida” adotada na Lei nº 10.336, de 2001, para cada um dos produtos sobre os quais incide a contribuição. Corresponde, assim, à quantidade comercializada do produto, expressa de acordo com o art. 3º, da Lei nº 10.336, de 2001.

Dedução do Valor de Cide Pago em Operação Anterior

Do valor da Cide-Combustíveis incidente na comercialização no mercado interno poderá ser deduzido o valor da Cide devido em operação anterior:

- a) pago pelo próprio contribuinte quando da importação; ou
- b) pago por outro contribuinte quando da aquisição no mercado interno.

Observação:

A dedução será feita pelo valor global da Cide pago nas importações realizadas no mês, levando em conta o conjunto de produtos importados e comercializados, sendo desnecessária a segregação por espécie de produto.

A Cide-Combustíveis incidirá no mercado interno, assim como na importação, com as seguintes alíquotas: (Lei nº 10.336/01, artigos 5o. e 9o; e Decreto nº 4.066/01, art. 1º

- a) gasolinas e suas correntes, incluídas as correntes que, por suas características, possam ser utilizadas alternativamente para a formulação de diesel, R\$ 501,10 por m3;
- b) diesel e as correntes que, por suas características, sejam utilizadas exclusivamente para a formulação de diesel, R\$ 157,80 por m3;
- c) querosene de aviação, R\$ 21,40 por m3;
- d) outros querosenes, R\$ 25,90 por m3;
- e) óleos combustíveis (fuel oil), R\$ 11,40 por t;
- f) gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, R\$ 104,60 por t; e
- g) álcool etílico combustível, R\$ 22,54 por m3.

Nafta Petroquímica, destinada à elaboração de petroquímicos não alcançados pela incidência.

É isenta da Cide-Combustíveis a nafta petroquímica, importada ou adquirida no mercado interno, destinada à elaboração, por central petroquímica, de produtos petroquímicos não referidos no caput do art. 5º, da Lei nº 10.336/01, atendidos os termos e condições estabelecidos pela ANP.

Observação:

No entanto, presume-se destinada à produção de gasolina, a nafta cuja utilização (na elaboração daqueles produtos) não seja comprovada. Nesta hipótese, a Cide é devida desde a data de sua aquisição ou importação, pela central petroquímica.

Produtos Vendidos para Comercial Exportadora

São ainda isentos da Cide-Combustíveis os produtos referidos no art. 3º, da Lei nº 10.336, vendidos a empresa comercial exportadora, conforme definido pela ANP, com o fim específico de exportação para o exterior, observado o seguinte:

- a) A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data de aquisição, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento da Cide, até o décimo dia subsequente ao vencimento deste prazo (para a empresa efetivar a exportação), mediante a aplicação das alíquotas específicas aos produtos adquiridos com essa finalidade, mas não exportados.
- b) A empresa comercial exportadora que alterar a destinação do produto adquirido com o fim específico de exportação ficará sujeita ao pagamento da Cide objeto da isenção na aquisição, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência da revenda no mercado interno.
- c) Nos casos previstos nas letras a e b, acima, os valores serão acrescidos de:
 - c.1. multa de mora (apurada na forma do caput e do § 2o do art. 61 da Lei no 9.430/1996), calculada a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de aquisição dos produtos; e
 - c.2. juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de aquisição dos produtos, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.

Data de Recolhimento - No caso de comercialização, no mercado interno, a Cide- Combustível devida será apurada mensalmente e deverá ser paga até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

Na importação, a Cide-Combustíveis deverá ser paga na data do registro da Declaração de Importação (DI).

6. SIMPLES NACIONAL

Fundamentação Legal: Lei Complementar nº 123/06.

O Simples Nacional é a unificação dos seguintes tributos: IRPJ; PIS/PAS-SEP; CSLL; do IPI; do ICMS; do ISSQN, da Contribuição para a Seguridade Social a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do contribuinte individual de que trata a Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.

O cálculo é feito segundo a aplicação de determinadas alíquotas progressivas conforme a receita bruta acumulada da pessoa jurídica dos últimos doze meses.

As tabelas contendo as alíquotas aplicáveis estão arroladas na Lei Complementar nº 123/2006 e na Resolução CGSN nº 094/2011.

A ANFIP disponibilizou em seu site, www.anfip.org.br, em publicações, uma cartilha específica sobre o Simples Nacional.

INDICAÇÕES DE BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. Vademecum universitário de direito 2004. sete ed. São Paulo: Jurídica Brasileira, 2004.

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. Manual de Direito Tributário. 5. ed., RJ:Impetus, 2007.

BALEIRO, ALIOMAR. Direito tributário brasileiro. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e tributário. 9ª ed. São Paulo: Celso Bastos editor, 2002.

COELHO Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito: Curso de Direito Tributário, 26ª. Edição, Editora Malheiros, São Paulo, 2005.

KONKEL JÚNIOR; Nicolau. Contribuições Sociais – Doutrina e Jurisprudência. SP: Quartier Latin, 2005.

MACHADO Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29 edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva 2001.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de direito tributário. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 5.ed. SP:Malheiros, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito – Direito Tributário. São Paulo, Editora Premier Máxima, 2008.

SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária, 3ª. Edição, Rio de Janeiro, Edições Financeiras S.A., 1960

WATANABE, Ippo. Dicionário de decisões tributárias federais. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

(*) (Cf. Maria Sylvia Zanela Di Pietro, Direito Administrativo, 16. ed. São Paulo, Atlas, 2003. P. 105, 381 e 382. Essa distinção entre atividade econômica reservada preferencialmente ao particular e atividade econômica assumida como serviço público, tem sido feita por autores como Celso Antonio Bandeira de Mello, Eros Roberto Grau, José Cretella Júnior.)

(**) O Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta, em sua brilhante obra sobre o tema (“Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”), menciona outros critérios de classificação das intervenções estatais no domínio econômico, que optamos por desconsiderar neste trabalho, malgrado reconhecamos a sua importância.

SÍTIOS DA INTERNET:

- 1) <http://jus2.uol.com.br/doutrina>;
- 2) <http://www.receita.fazenda.gov.br>;
- 3) <http://www.portaltributario.com.br>;
- 4) <http://www.conjur.com.br>;
- 5) <http://www.fnde.gov.br>;
- 6) <http://www.planalto.com.br>;
- 7) <http://www.crcsp.org.br>

CONHEÇA A FUNDAÇÃO ANFIP

A Fundação ANFIP é uma entidade sem fins lucrativos, moderna, ágil, destinada a atender as expectativas, cada vez mais crescentes, das classes representativas da sociedade na elaboração de ideias que possam ajudar a defender e consolidar a Seguridade Social em nosso país. Foi instituída no ano de 2000, pela ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.

A partir dos estudos e debates promovidos pela Fundação ANFIP surgem novas propostas, que são encaminhadas aos fóruns e autoridades competentes, tais como o Congresso Nacional e o Ministério da Previdência Social, contendo sugestões de alternativas para ampliar e tornar sustentável financeiramente a rede de proteção social, tanto em relação aos benefícios previdenciários, quanto à Seguridade Social, visando, desta forma, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

MISSÃO

A Fundação ANFIP tem como Missão produzir e disseminar conhecimento na área de seguridade social e tributária, em todo o território nacional, contribuindo para a defesa e preservação dos direitos sociais e da cidadania.

OBJETIVOS

Desenvolver estudos superiores sobre assuntos relacionados à Tributação e à Seguridade Social, previstos em programas governamentais ou privados, nacionais ou não-nacionais, compreendidos nas áreas da tributação, da saúde, da assistência e da previdência social;

Criar e manter serviços de publicações de matérias próprias, produzidas em suas atividades, como também de terceiros e interessados, vinculadas a temas da Seguridade Social e da Tributação, assim como comercializar essas publicações;

Assessorar tecnicamente as entidades privadas ou públicas, nacionais ou não-nacionais, nas atividades e serviços relativos a estas finalidades;

Elaborar sugestões, textos e propostas quanto à regulamentação constitucional e legal;

Acompanhar, técnica e/ou operacionalmente, as pessoas físicas e as entidades públicas ou privadas, nacionais ou não-nacionais, na realização, desenvolvimento e participação em atividades e serviços previstos no art. 194 da Constituição Federal;

Elaborar, implantar e acompanhar projetos nas atividades e na prestação de serviços de sua área de atuação, participando de sua gestão e administração.

SERVIÇOS

O mais rápido e eficiente instrumento para entrar em contato com a Fundação ANFIP ou dispor de seus serviços é a internet. Na página: www.funcaoanfip.org.br, há diversos serviços que podem ser acessados por qualquer visitante sem necessidade de cadastro prévio ou senha.

Ao clicar no produto Publicações o internauta tem à sua disposição artigos, monografias, estudos e bibliografias relacionados à Seguridade Social e à Tributação.

Outro produto campeão de consultas é o Legislação (banco de dados). Trata-se de um banco de dados com informações gerais, que também possibilita o acesso às leis específicas da área de Seguridade Social e da Tributação e a proposições como o projeto de lei que consolida a legislação acerca dos Planos de Benefícios e Custeio da Previdência Social.

A Fundação ANFIP dispõe ainda de um renomado banco de especialistas aptos a fornecer consultoria sobre as mais diversas áreas da Previdência Social: Regime Geral, Regime do Servidor Público e Previdência Complementar, entre outros.

PUBLICAÇÕES

- . Guia dos Direitos do Cidadão
- . Guia dos Direitos Previdenciários dos Servidores Públicos e dos Segurados do INSS
- . Previdência Social: Benefícios
- . Previdência Social: Contribuições e Benefícios
- . Seminário: Seguridade Social no Brasil
- . Lei Complementar nº 123 - SIMPLES NACIONAL
- . RFB - Receita Federal do Brasil, conheça a estrutura
- . Coletânea de Estudos sobre Seguridade Social
- . Economia e Inclusão Previdenciária
- . Previdência do Serviço Público Brasileiro: Fundamentos e Limites das Propostas de Reforma
- . SAT - Seguro Acidente de Trabalho no Brasil
- . Previdência Social e Salário Mínimo
- . Análise da Seguridade Social em 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007
- . Reforma Tributária e Seguridade Social
- . A Previdência Social e a Economia dos Municípios
- . Estudos sobre Seguridade Social, Salário Mínimo e Previdência
- . Seguridade e Desenvolvimento: Um projeto para o Brasil
- . Economia Política e Seguridade Social
- . Dinâmica Socioeconômica e Previdência Sistêmica

- . Previdência, Sociedade e Desenvolvimento Econômico
- . Economia, Seguridade e Previdência em enfoque não Ortodoxo
- . Série "Sonegação Fraude e Evasão Fiscal" Volumes I a VIII
- . Previdência Social é Cidadania
- . Seguridade Social e Estado Mínimo
- . Livros RGPS e RPPS
- . 20 anos da Seguridade Social na Constituição - Sonho ou Realidade?
- . Instrução Normativa MPS / SRP nº 03, de 14 de julho de 2005.