



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIAS E
CONTABILIDADE, SECRETARIADO EXECUTIVO E FINANÇAS
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA APLICADA
CURSO DE FINANÇAS

DAVI CAVALCANTE DE ARAÚJO

CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS:
UM EXERCÍCIO SOBRE CUMULATIVIDADE

FORTALEZA

2017

DAVI CAVALCANTE DE ARAÚJO

CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS:
UM EXERCÍCIO SOBRE CUMULATIVIDADE

Monografia apresentada ao Curso de Finanças do Departamento de Economia Aplicada da Faculdade de Economia, Administração, Atuárias, Contabilidade, Secretariado Executivo e Finanças, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Finanças.

Orientador: Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto.

FORTALEZA

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

A688c Araújo, Davi Cavalcante de.
Contribuições PIS e COFINS : Um exercício sobre cumulatividade / Davi Cavalcante de Araújo. – 2017.
56 f. : il. color.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia,
Administração, Atuária e Contabilidade, Curso de Finanças, Fortaleza, 2017.

Orientação: Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto.

1. Tributos. 2. Contribuições. 3. Arrecadação. I. Título.

CDD 332

DAVI CAVALCANTE DE ARAÚJO

CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS:
UM EXERCÍCIO SOBRE CUMULATIVIDADE

Monografia apresentada ao Curso de Finanças do Departamento de Economia Aplicada da Faculdade de Economia, Administração, Atuárias, Contabilidade, Secretariado Executivo e Finanças, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Finanças.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Priscila Silva Rodrigues
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Edjard Rios de Almeida
Chefe do Setor Financeiro (Hyundai)

A Deus.

A minha mãe, Maria Wanglesia Cavalcante.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiramente a Deus por sempre ter me dado forças para superar todos os obstáculos da vida. Minha mãe, minha maior motivação pra ter conseguido chegar até aqui. Também a minha família, que mesmo na situação difícil que enfrentamos nesse período recente, sempre pôde me ajudar. Agradeço também a Jade Maciel, por sempre ter estado presente, me apoiando e incentivado em todos os momentos nessa caminhada. E ao Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto, pela excelente orientação dada neste trabalho.

RESUMO

Este presente estudo apresenta uma abordagem relacionada ao tema de tributação, em especial, nas contribuições PIS e COFINS. Tais contribuições possuem características peculiares, por apresentarem uma destinação específica, e uma sistemática bem complexa em relação a sua forma de arrecadação através do método de cumulatividade ou não-cumulatividade. Algumas mudanças recentes na legislação referente também afetaram o funcionamento destas contribuições, sendo necessária uma abordagem sobre tais mudanças. Foi feita então uma análise sobre todos os conceitos teóricos relacionados ao tema, assim como também se observou a evolução histórica das contribuições estudadas, nos últimos 20 anos. Mostrou-se também as consequências projetadas na situação em que se exclui o imposto ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, o que de acordo com as estimativas feitas pelo governo, acarretará em perda significativa para os cofres da União. Finalmente, foi apresentada um pequeno estudo de caso hipotético com o intuito de mostrar as diferenças que uma empresa pode encontrar na hora de escolher qual o método de arrecadação das contribuições, se pelo método cumulativo ou não-cumulativo. Demonstrou-se, através desse estudo de caso, que pode não ser vantajoso optar pelo método não-cumulativo de arrecadação, pois como ocorre um aumento na alíquota utilizada, será necessário que as despesas dedutíveis da empresas sejam suficientes para compensar essa majoração na alíquota. Tais análises se mostraram importantes, pois através delas pode se ter um melhor planejamento tributário tanto por parte das empresas como por parte da União.

Palavras-chave: Tributos. PIS. COFINS. Regime Cumulativo. Regime Não-Cumulativo.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	REFERENCIAL TEÓRICO	7
2.1	IMPOSTOS	8
2.1.1	CONTRIBUIÇÕES	10
2.1.1.1	DEFINIÇÃO	10
2.2	REGRESSIVIDADE	12
2.3	DEFINIÇÕES DE CUMULATIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE	17
2.3.1	CUMULATIVIDADE	17
2.3.2	NÃO CUMULATIVIDADE	18
2.4	REGIMES TRIBUTÁRIOS	20
2.4.1	LUCRO PRESUMIDO	21
2.4.2	LUCRO REAL	21
2.4.3	SIMPLES NACIONAL	23
3	CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS	25
3.1	PIS	25
3.2	COFINS	26
3.3	ALÍQUOTAS	26
3.4	INCIDÊNCIA	27
3.5	DESTINAÇÃO	29
3.6	SEGURIDADE SOCIAL	30
3.7	DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO	32
3.8	EVOLUÇÃO HISTÓRICA	35
3.9	CUMULATIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS	37
3.10	EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO	40
3.11	DESPESAS DEDUTÍVEIS	42
4	SIMULAÇÃO DE CASO	45
4.1	PIS	46
4.2	COFINS	47
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	50

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, ao longo dos anos de existência da constituição, foi tema de muitas discussões e polemicas. Seja pelo alto grau de complexidade de algumas tributações, seja pela questão da progressividade, entre outros pontos importantes, é fato inegável que uma abordagem sobre este tema é necessária, avaliando a importância da política fiscal na sociedade, pois a escolha das bases tributáveis é uma importante ferramenta para que tal política seja equitativa e eficaz. Contudo, a problemática não está apenas na escolha da tributação sobre a renda auferida ou consumida, mas sim em justificar qual o impacto desta escolha para a sociedade brasileira, qual a resposta econômica vivenciada, se esta lógica atende ou não aos objetivos de justiça distributiva e se viabiliza de fato a poupança e a atração de investimentos.

Segundo Mendes (2008), que comparou os sistemas tributários do Brasil, da Rússia, da China, da Índia e do México, o aumento das transferências de recursos para os estados e municípios gerou uma pressão sobre as despesas e reduziram as receitas disponíveis da União. Tal fato levou o governo a optar por um sistema de maior arrecadação com menor custo. A saída encontrada foi o uso crescente de contribuições sociais, altamente produtivas em termos de geração de receita (e legalmente não compartilhadas com estados e municípios), e com baixo custo de arrecadação, porém geradoras de distorções associadas aos tributos cumulativos.

Segundo Rabello e Oliveira (2015), em relação à estrutura tributária brasileira, destacou-se, em 2012, que a tributação sobre a renda de pessoas jurídicas alcançou 3,38% do PIB e 8,65% de sua arrecadação total. Estes valores, comparados com a média de tributação sobre pessoas jurídicas de países de renda alta (2,80% do PIB) é bastante elevada. Em relação ao consumo, salientaram a grande dependência na tributação sobre vendas (PIS/COFINS/ISS), e na tributação, pelo menos teoricamente, sobre o valor adicionado (ICMS/IPI). Especialmente os últimos são caracterizados pela complexidade e pela ineficiência.

Dada a importância histórica das contribuições sociais na política fiscal, este trabalho tem como tais seu objeto de estudo. O trabalho será delimitado no PIS e COFINS, duas das contribuições que, desde a suas criações, geram debates a respeito da sua forma de recolhimento. Várias mudanças nas suas respectivas legislações ocorreram nos últimos anos, gerando certa complicação entre os profissionais da área de contabilidade em relação a seu entendimento. Há também a discussão a respeito da vinculação destes tributos às suas destinações estabelecidas. Pois como contribuições sociais, elas têm como objetivo a

manutenção da chamada Seguridade Social, relacionando-se com a previdência social e outros setores como o de saúde. Logo, observa-se a relevância do tema para a sociedade como um todo, não apenas afetando o setor empresarial, mas a população em geral.

Assim sendo, haja vista a importância para o setor público do tema, esta pesquisa terá como objetivos principais apresentar o conceito de tributos, em especial do PIS e COFINS, analisando todas as suas características e a importância destes para a arrecadação da União.

Os objetivos específicos apresentados relacionados ao tema são: analisar a evolução do PIS e da COFINS; analisar qual a importância destes na arrecadação geral da União; buscar compreender como as mudanças recentes na legislação afetam o resultado financeiro auferido; e por fim, definir a melhor escolha de regime tributário que uma empresa deve ter na hora do recolhimento destes tributos. Para tal feito, será apresentado um pequeno exemplo para simular tal decisão.

O procedimento metodológico utilizado foi pesquisa bibliográfica, e se deu através de artigos, leis e notícias. A pesquisa bibliográfica é aquela desenvolvida em material já elaborado, que busca conhecer e analisar as contribuições científicas existentes sobre o tema abordado. Para Gil (2008), a pesquisa descritiva visa descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Dito isso, a metodologia utilizada para a elaboração deste trabalho está pautado na pesquisa bibliográfica, e descritiva baseada nas premissas teóricas de autores acerca do tema ao se tratar de um estudo qualitativo e interpretativo. Foram utilizados como base textos, documentos e dados nacionais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta sessão serão apresentados os pontos teóricos necessários para um completo entendimento da temática estudada. Portanto, será feita a conceituação dos impostos na legislação brasileira, bem como suas classificações. Em seguida, uma pequena abordagem sobre o tema da regressividade da tributação no país. Depois, será falado sobre os tipos de regimes tributários utilizados pelas empresas, pois é um tema que está intrinsecamente relacionado com os tributos estudados. Também será dada atenção a questão da seguridade social, a qual o orçamento é feito justamente com a arrecadação das contribuições estudadas.

2.1. IMPOSTOS

Nesta sessão, será feito um pequeno apanhado das características mais importantes da tributação brasileira. Silva (2009, p. 25) diz que é necessário obter recursos financeiros para que o estado possa cumprir seu papel primordial de prestar serviços que atendam as necessidades públicas. Estes recursos são provenientes, em sua maioria, dos tributos arrecadados. O Código Tributário Nacional, em seu Art. 3, define tributo como sendo: “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”.

Esta definição apresenta alguns conceitos importantes que merecem destaque:

- *“Prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.”* De acordo com Sabbag (2008), o tributo deve ser pago em dinheiro, ou seja, não é permitida a quitação do tributo por meios de produção ou prestação de serviços, por exemplo.
- *“Prestação compulsória.”* Em relação a característica da compulsoriedade, Becker (1998) diz que a vontade do sujeito passivo de prever ou desejar o dever jurídico tributário é indiferente para a sua incidência. Ainda, de acordo com Carvalho (1999), uma vez acontecido o fato previsto na norma tributária, nasce, automática e infalivelmente, a obrigação jurídica tributária.
- *“Prestação diversa de sanção de ato ilícito.”* Ainda segundo Becker (2008), a suposição de incidência da regra jurídica tributária pode ser qualquer fato, desde que este seja lícito. Caso seja ilícito, o objeto da prestação deixará de ser tributo, mas será considerado sanção.
- *“Prestação instituída por lei.”* Nesta parte, temos a afirmação de que o tributo poderá ser exigido sem que a lei o estabeleça¹.
- *“Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”* A cobrança de tributos tem seu início com o lançamento, atividade pela qual se confere a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o devedor, assim como o valor devido. De tal maneira este lançamento, como os futuros atos de cobrança, são de jurisdição privativa da administração tributária, estando abrigado pelo princípio da legalidade. Porém, Nogueira (2008) afirma que além do princípio genérico da legalidade dos atos da administração, o

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Código Tributário Nacional . Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção. Constituição (1988).

Sistema Tributário Nacional submeteu especificamente o lançamento a princípios expressos de vinculação e obrigatoriedade administrativa.

Este conceito, definido no código, abrange três tipos de tributos, os quais são mencionados no art. 145 da Constituição Federal:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – Impostos

II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. [...]

(BRASIL, Constituição, 1988).

Ou seja, os tributos podem tomar a forma de impostos, taxas, contribuições de melhorias. A Carta Magna garante a cobrança de contribuições que sejam destinadas ao financiamento de atividades sociais. A seguir são apresentadas as definições de cada um destes:

- Impostos (art.16, CTN) – “é um tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica relativa ao contribuinte”.
- Taxas (Art. 77, CTN) – “as taxas cobradas pela União”, pelos Estados, ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem como fato gerador o exercício regular do poder, ou a utilização efetiva em potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte, ou posto a sua disposição.
- Contribuição de Melhorias (Art.18) – As contribuições de melhoria, assim como as taxas, devem estar vinculadas a uma contraprestação estatal. A diferença é que, no caso dessas contribuições, o governo deve fazer uma obra pública que gere valorização imobiliária. O cálculo do pagamento é feito com base no valor que será agregado a cada imóvel. As contribuições de melhoria podem ser instituídas pela União, pelos estados e pelos municípios. As normas do sistema tributário são reguladas pela Constituição.
- Contribuições “Parafiscais” – são tributos instituídos para promover o financiamento de atividades públicas. São, portanto, tributos finalísticos, ou seja, a sua essência pode ser encontrada no destino dado, pela lei, ao que foi arrecadado.
- Empréstimos Compulsórios – São tributos criados no caso de investimento público, possuem natureza contratual. Os empréstimos compulsórios são mais uma modalidade tributária prevista na Constituição Federal. Eles só podem ser criados pela União, por meio de lei complementar. Esse tipo de empréstimo tem como objetivo custear despesas

extraordinárias, como calamidade pública ou guerra externa, ou para promover investimento público que possua urgência e benefício nacional. Ao contrário dos impostos, em que a arrecadação não é destinada para um fim específico, os recursos provenientes dos empréstimos compulsórios só podem ser utilizados na finalidade para a qual foram criados. Em tese, por ser um empréstimo, há uma expectativa de que a União restitua os valores arrecadados.

Em relação aos impostos, Frabetti (2005, p.51) os coloca dentro do grupo de tributos “[...] os que, uma vez instituídos por lei, são devidos, independentes de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto não está vinculada a nenhuma prestação específicas do Estado ao sujeito passivo.”. Em outras palavras, é um tributo pago, compulsoriamente, pelas pessoas físicas e jurídicas para atender parte das necessidades de Receita Tributária do Poder Público (Federal, Estadual ou Municipal), de modo a garantir o funcionamento de sua burocracia, o atendimento social à população e os investimentos em obra essenciais. O emprego do dinheiro nativo da arrecadação de impostos não é atrelado a gastos particulares. O governo, com a aprovação do legislativo, é quem determina o destino dos valores, por meio do orçamento. Em relação a competência dos impostos, eles podem se apresentar como Federais, Estatais e Municipais.

2.1.1. Contribuições

Os objetos de estudos deste trabalho são caracterizados como contribuições especiais, pois ocorre destinação específica para um determinado grupo, no caso do PIS/PASEP, por exemplo, o fundo dos trabalhadores do setor privado e público. No caso das contribuições, o contribuinte é um favorecido mediato, indireto, da atuação do Poder Público. Essa característica denomina-se requisito finalístico, sem o qual as contribuições não podem ser exigidas. Como consequência lógica dessa característica, todos os recursos arrecadados pelas Contribuições devem ser destinados à atuação pela qual ela se baseou. Trata-se de outra característica peculiar dessa espécie, denominada de afetação de recursos. Outro detalhe desse tributo é que, como regra, somente a União Federal pode instituir Contribuições.

2.1.1.1. Definição

Cabe então um pequeno resumo sobre a definição das contribuições especiais, também chamadas de contribuições “parafiscais” ou contribuições sociais. Essa subespécie

tem como embasamento a atuação da União no campo Social. Exemplos de sua área de atuação são Saúde, Previdência Social, Assistência Social e Educação. A maior parte das Contribuições Sociais é exigida das empresas, que repassam esse custo no preço final do produto vendido ou do serviço prestado. Como exemplos, podemos citar:

- COFINS e a Contribuição ao PIS, que incidem sobre o faturamento das empresas.
- CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), que incide sobre o lucro das empresas.
- Contribuição Previdenciária, que incide sobre a folha de salários.
- Contribuição sobre a receita de concursos prognósticos (loteria).
- Salário Educação, que também incide sobre a folha de salários e é destinada ao financiamento da educação básica.

Com exceção da contribuição Salário Educação, todas as outras citadas anteriormente são destinadas ao financiamento do orçamento da seguridade social. O orçamento da seguridade social será abordado posteriormente neste trabalho. Uma contribuição marcante foi a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras), que também se enquadra nessa subespécie tributária. Seu objetivo era a atuação na Saúde.

Há de se comentar também das contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) que são instituídas com o objetivo de regular determinado mercado, para corrigir distorções. A mais conhecida é a CIDE Combustíveis, que é exigida dos importadores e comerciantes de petróleo e derivados, com a finalidade de financiar os pagamentos de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e, de programas de infraestrutura de transportes. Há também a CONDECINE, que incide sobre a veiculação, produção licenciamento e distribuição de obras cinematográficas e que tem como objetivo fomentar o cinema nacional. Há também as Contribuições Corporativas, que se destinam à promoção dos interesses de determinada entidade de classe. Os exemplos mais conhecidos dessa subespécie tributária são as anuidades dos Conselhos de classe, como CRM, CRO, CRC, CRN, etc. e o imposto sindical (que não é Imposto, mas Contribuição). E ainda, existe a COSIP (Contribuição de Custeio do Serviço de Iluminação Pública), outorgada aos municípios.

Mas apesar de terem a principio o objetivo de maximizarem a utilidade e grau de satisfação da sociedade em geral, ocorre que há uma aversão aos impostos por parte dos contribuintes, pois apesar de ser uma prestação obrigatória, não apresenta uma contrapartida direta ou imediata. O próprio PIS e COFINS apresentam essa distinção. O debate a respeito da tributação proporcionalmente maior a rendas maiores é importante na definição de uma política tributária eficiente e justa. Por conta disto, a próxima sessão será usada para explicar justamente o conceito de regressividade.

2.2. REGRESSIVIDADE

Segundo Rezende (2001, p. 123), a Teoria das Finanças Públicas preconiza o conceito de que os tributos podem ser regressivos, progressivos e proporcionais, em função de sua incidência e de seu comportamento em relação à renda dos contribuintes. Um tributo é considerado regressivo à medida que apresenta relação inversa com o nível de renda do contribuinte. A regressão ocorre justamente por prejudicar mais os contribuintes de menor poder aquisitivo.

Segundo suporte empírico apresentado por Eris et al (1983), temos que as alíquotas apresentadas pelo ICMS (Imposto Sobre Circulação De Mercadorias E Serviços), por exemplo, demonstram que tal imposto indireto é regressivo, pois as valores referentes a cada quartis das alíquotas caem continuamente a medida que se passa de classes inferiores para superiores. E como tal imposto representa mais da metade da arrecadação da União, muitas são as críticas feitas por conta desse efeito regressivo.

Faz-se necessária aqui uma pequena abordagem sobre o conceito de tributos diretos e indiretos. Primeiramente deve-se levar em consideração a base de incidência do tributo, se é a renda, propriedade, produção, circulação e consumo de bens e serviços. A partir disso, define-se o tributo como direto ou indireto, dependendo da forma com o ônus do imposto é gerado. Caso seja direto, significa que o contribuinte tem sua renda diminuída pelo valor exato do tributo. Já no caso de incidência indireta, existe a figura do contribuinte de direito, que funciona como um intermediário, pois apesar de ter a obrigação de antecipar o tributo devido, não suporta o ônus do pagamento, pois este pode repassar para o contribuinte de fato, que seria outro agente econômico que arcaria com o pagamento aos cofres públicos. Os impostos diretos geralmente são aqueles que se referem à renda das pessoas físicas, onde o contribuinte tem seu bem-estar reduzido na proporção do montante pago. Já na espécie de tributo indireto, tem-se como foco os negócios realizados entre pessoas jurídicas, onde o valor do imposto pago antecipadamente pode ser recuperado através do preço final do produto

negociado com terceiros. A grande maioria dos impostos pagos pelas empresas são integral ou parcialmente agregados ao preço e suportados por quem dá o destino final ao produto/serviço. Pode-se resumir então que a diferença básica entre tributos diretos e indiretos está na maneira pela qual eles afetam os indivíduos na sociedade. Enquanto o primeiro incide sobre os rendimentos, renda e riqueza dos indivíduos, o segundo é cobrado normalmente no preço final dos bens e serviços adquiridos pelos indivíduos.

É importante então ressaltar a relevância da distribuição destes dois tipos de tributos, pois caso a abrangência maior seja dos tributos indiretos, a sociedade como um todo (e principalmente a camada mais pobre) será afetada, pois a arrecadação vai vir principalmente do consumo, o que abrange a população em geral. Já na situação em que os tributos diretos têm mais participação no “bolo” tributário, isso significa que a arrecadação virá principalmente da capacidade de pagamento, ou seja, rendimentos, como lucros e salários.

Na questão da equidade e bem-estar, existem duas vertentes de pensamento. A primeira diz que a equidade dependeria da atuação em conjunto da política tributária com a política de gastos do governo. Esta vertente tem como base o princípio do benefício, ou seja, remete aos serviços públicos que o contribuinte recebe em troca dos impostos. Pelo princípio do benefício, os indivíduos devem pagar tributos em função do benefício que obteriam dos programas de despesas públicas a serem financiados mediante a receita tributária. Estabelece um critério de igualdade com base nas preferências individuais pelo consumo de bens e serviços produzidos pelo governo (ALVES, 2010). Já a segunda vertente, se baseia no conceito de capacidade de pagamento, e sendo assim, depende unicamente da questão tributária. Este se apresenta como uma alternativa ao princípio do benefício, segundo a qual se deve tributar os indivíduos em função de sua capacidade de suportar a carga tributária. Rezende (1980) afirma que, de acordo com o critério da capacidade de contribuição, os indivíduos deveriam, na medida das suas capacidades colaborar para o financiamento dos gastos do Estado.

Dito isso, pode-se dizer que a progressividade tributária está ligada aos tributos diretos e em conformidade com o princípio da capacidade de pagamento, pois a alíquota nesses casos cresce em acordo com a renda do indivíduo, sendo a renda o mais próximo identificador da capacidade de pagamento do contribuinte. Já os tributos indiretos não possuem essa capacidade de “personalização” da alíquota com relação à característica socioeconômica do contribuinte, pois apresenta apenas uma alíquota única sobre o produto tributado, como é o caso do PIS e COFINS. Cabe aqui um comentário sobre a capacidade de

pagamento, pois alguns autores argumentam que o consumo é um melhor definidor da capacidade de pagamento do que a renda, pois o consumo vai sendo suavizado ao longo do ciclo de vida, sendo assim mais estável que a renda.

Faz-se necessário um exemplo para explicitar essa questão da regressividade. Supõe-se que um produto custe R\$ 100,00, e sobre ele incida uma alíquota de 20% de ICMS (R\$ 20,00). Considera-se então dois consumidores, o consumidor A apresenta uma renda de R\$ 200,00, enquanto que o consumidor B possui uma renda de R\$ 400,00. Dito isso, pode-se averiguar que para o consumidor A, o imposto representa 10% de sua renda total, enquanto que para o consumidor B, representa apenas 5%. Percebe-se então que há uma tendência regressiva, onde a carga tributária aumenta à medida que se aumenta a remuneração do indivíduo.

Ocorre então uma distribuição regressiva na carga tributária, quando a quantidade da contribuição aumenta menos que proporcionalmente a renda. Caso o aumento seja mais que proporcional ao aumento da renda, a distribuição da carga tributária é considerada progressiva. Segundo Stiglitz (1999), uma estrutura progressiva de impostos sobre a renda é eficiente quando: atribui alíquotas médias elevadas com alíquotas marginais baixas; sujeita o mínimo número possível de contribuintes a alíquotas marginais altas; impõem alíquotas marginais altas aqueles para os quais o imposto é menos corrosivo. Segundo Alves (2010), a progressividade é justificada pelo utilitarismo, conceito segundo o qual a utilidade marginal da renda após a incidência dos impostos (ou a perda de utilidade causada pelo imposto) deve ser a mesma para todos os indivíduos.

Em relação o consumo, é notável que no Brasil os impostos sobre tais sejam mais prejudiciais para quem tem renda menor, pois estes indivíduos utilizam grande parte da sua capacidade de pagamento na hora de consumir, quando em comparação com indivíduos de renda maior. Quem tem uma situação financeira mais favorável pode-se permitir investir boa parte da renda em poupança e ativos reais. Ou seja, para as classes de renda mais elevada, a parcela que é utilizada para consumo é menor proporcionalmente do que a utilizada pelas classes com rendas inferiores.

Para determinar exatamente o grau de progressividade, varias são as hipóteses que são levantadas, mas a principal é sobre quem suporta a carga dos mais variados tributos existentes. Existem alguns estudos sobre esta problemática. Como é o caso de Rodrigues (1998), que através da Secretaria da Receita Federal – SRF do Brasil organizou um estudo sobre a progressividade do sistema tributário nacional, focando principalmente na carga tributária sobre salários. Nesse trabalho, buscou-se incorporar no estudo a translação das

contribuições da parte dos empregadores para os salários dos empregados, para que dessa forma fosse possível notar o aumento na tributação sobre a renda e, por conseguinte, na carga tributária total sobre o assalariado. Nesse cenário, analisaram-se três situações específicas: a primeira, quando não há transferência da contribuição, a segunda, onde ocorre uma translação parcial da contribuição (os empregadores repassam metade da carga fiscal que lhe é exigida), e a terceira situação, onde ocorre o repasse total da contribuição, onde os empregados arcam com o ônus total da carga fiscal.

A tabela a seguir mostra alguns resultados. A primeira coluna estabelece as faixas de renda analisadas em número de salários mínimos; a segunda coluna demonstra a carga tributária sobre o consumo para cada faixa de renda; e as colunas seguintes (cada uma delas subdividida em duas) trazem a carga tributária sobre a renda e a carga total para cada uma das situações descritas:

Tabela 1 - Carga tributária efetiva sobre o rendimento assalariado

Nº de salários mínimos	Consumo	Situação 1		Situação 2		Situação 3	
		Renda *	Total	Renda **	Total	Renda ***	Total
até 2	13,13%	7,82%	20,95%	19,14%	32,27%	27,98%	41,12%
2 ---- 3	12,80%	7,82%	20,62%	19,14%	31,91%	27,98%	40,78%
3 ---- 5	12,38%	7,82%	20,20%	19,14%	31,52%	27,98%	40,37%
5 ---- 6	12,15%	9,00%	21,15%	20,18%	32,32%	28,91%	41,05%
6 ---- 8	12,03%	11,00%	23,03%	21,93%	33,96%	30,47%	42,50%
8 ---- 10	11,17%	11,10%	22,27%	22,02%	33,18%	30,55%	41,71%
10 ---- 15	10,69%	11,73%	22,42%	22,57%	33,26%	31,04%	41,73%
15 ---- 20	9,91%	12,55%	22,46%	23,29%	33,20%	31,68%	41,59%
20 ---- 30	9,13%	15,86%	24,99%	26,20%	35,32%	34,27%	43,40%
mais de 30	6,94%	20,46%	27,41%	30,23%	37,17%	37,86%	44,81%

Nota: * Imposto de renda + contribuição social do empregado / ** Imposto de renda + contribuição social do empregado + 1/2 contrib. social do empregador / *** Imposto de renda + contribuição social do empregado + contribuição social do empregador

Fonte: Rodrigues (1998)

Pode-se notar aqui que a tributação sobre o consumo é regressiva, de acordo a coluna 2, onde a carga tributária sobre o consumo cai à medida que a renda aumenta. Na situação 1, a tributação sobre a renda se mostra progressiva, embora, ao se proceder à agregação das duas, a progressividade remanescente da carga fiscal sobre a renda seja significativamente diminuída pela regressividade implícita na tributação sobre o consumo. Nesse caso, tem-se uma pequena regressividade nas faixas iniciais de renda (até cinco salários mínimos) e uma pequena progressividade nas faixas superiores (acima de oito salários mínimos). Assim, quando considerada apenas a tributação sobre a renda, a classe mais alta suporta uma carga fiscal 161% superior à recebida pela classe mais baixa (20,46% contra 7,82%) e, ao agregar os impostos sobre o consumo, essa diferença se reduz a 31% (27,41%

contra 20,95%). Comparando-se a segunda situação com a primeira, constata-se que o trabalhador assalariado se submete a uma carga fiscal total mais elevada em todos os níveis de renda. Além disso, a diferença de pressão fiscal total entre o primeiro e o último estrato se reduz a 15,18% (37,17% contra 32,27%). A transferência de parte da carga do empregador para o trabalhador, por sua vez, reduziu consideravelmente a progressividade da tributação sobre a renda do assalariado. Por fim, a situação 3 mostra o caso da transmissibilidade total. Ao esquivar-se totalmente do pagamento do tributo, o empregador eleva sensivelmente a carga tributária total sobre o empregado em todas as faixas de renda. A tributação sobre o consumo, como nos demais casos, permanece inalterada. O diferencial de pressão fiscal total entre as classes extremas atinge apenas 9,00% (44,81% contra 41,12%). Ou seja, concluiu-se que a transferência de toda a carga do empregador para o trabalhador reduziu ainda mais a progressividade da tributação sobre a renda do assalariado.

Segundo Amaral (2012), em relação à tributação indireta, não se deve descartar a possibilidade de se definirem padrões diferenciados de consumo na economia para reduzir o seu nível de regressividade. Entretanto isso geraria uma complexidade ainda maior para a administração tributária, o que poderia diminuir os benefícios esperados dessa situação.

Outro trabalho na área foi o de Vianna et al. (2001), que considerou a estrutura de alíquotas vigente em 1996. Os autores estimaram que a progressividade da carga de tributos diretos sobre as famílias não compensava a regressividade dos tributos sobre o consumo, levando em conta o peso desses tributos na renda familiar. Concluiu-se então que a carga da estrutura tributária brasileira incidiria mais fortemente nas famílias mais pobres.

Assim sendo, a tributação indireta sobre o consumo tem um peso muito maior que a tributação direta sobre renda e patrimônio, o que acaba por gerar um efeito de regressividade no sistema tributário. Como exposto por Alves (2010), o décimo mais pobre recebe uma carga tributária equivalente a 32,8% da sua renda, enquanto que o décimo mais rico, apenas 22,7%. Este tipo de situação acaba por agravar ainda mais o problema da má distribuição de renda no país.

O trabalho de Aquino (2009) mostrou que a incidência da tributação indireta praticada pelo ICMS possui caráter regressivo, quando medida em termos da renda dos contribuintes. Concluiu-se então que, ao se analisar a população com estratificação por faixas de rendimentos, percebe-se que a carga do tributo indireto pago (como proporção dos rendimentos auferidos) decresce à medida que aumenta a renda dos indivíduos.

A progressividade então tem bastante relevância no cenário tributário nacional, pois é um importante mecanismo para a distribuição de riqueza, a partir do momento em que

ocorre a aplicação de alíquotas maiores na medida em que o contribuinte demonstra incremento do seu poder econômico. Como o foco deste trabalho são as contribuições sociais (PIS e COFINS), cabe aqui comentar que as contribuições sociais apresentam-se como uma ferramenta de redistribuição de recursos, conforme afirmado por Lima (2014), pois elas são destinadas a setores mais necessitados da sociedade.

Em 2016, o levantamento da FIESP (Federação das Indústrias do Estado de São Paulo) "A Carga Tributária no Brasil - Repercussões na Indústria de Transformação" mostrou que famílias que ganham até dois salários mínimos gastam uma parcela bem maior (46%) de sua renda com tributos embutidos nas despesas de consumo em relação àquelas que recebem acima de 25 salários mínimos (18%). De 1980 a 2014, com o aumento de consumo do governo, que ficou acima do de outros países, foi preciso tributar mais. Segundo o estudo, na comparação com países que respondem por 90% do PIB mundial, a carga tributária brasileira deveria ser de 25% do PIB. A carga tributária atual não é compatível com a renda per capita e o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) do país.

A definição do PIS/COFINS como tributos indiretos é complexa, e a própria implicação de que a regressividade existe por conta destes carece de mais aprofundamento jurídico. O fato é que, tais tributos, acabam por contribuir com esse cenário complexo e de difícil compreensão tanto por juríacos como por profissionais de contabilidade e finanças públicas.

2.3. DEFINIÇÕES DE CUMULATIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE

2.3.1. *Cumulatividade*

A cumulatividade consiste num método de apuração segundo o qual o tributo é exigido na sua inteireza toda vez que ocorre a hipótese de incidência descrita na norma tributária, sem a possibilidade de se amortizar nessa operação o valor do tributo incidido na operação antecedente. É um imposto ou tributo que incide em todas as etapas intermediárias dos processos produtivo e/ou de comercialização de determinado bem, inclusive sobre o próprio imposto/tributo anteriormente pago, da origem até o consumidor final, influenciando na composição de seu custo e, em consequência, na fixação de seu preço de venda. Nesse cenário enquadram-se as pessoas jurídicas que tributam pelas regras do Lucro Presumido. Cabe ressaltar que há casos em que pessoas jurídicas tributadas pela regra do Lucro Real também podem possuir, além das sujeitas a não cumulatividade, receitas sujeitas à cumulatividade (art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e Art. 10 da Lei 10.833/2003).

Quando existe um ciclo econômico composto de várias etapas, a incidência de um imposto em uma operação servirá como base de cálculo do imposto incidente na etapa posterior, e assim sucessivamente, gerando a cumulatividade da tributação. Entende-se que tal cumulatividade na tributação envolve uma série de incidência tributária que vai desde a produção até recebimento pelo destinatário final. Deste modo, o imposto só irá recair sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto. Tomando como exemplo os impostos ICMS e IPI, nestes há várias fases, ocorre então que nesses exemplos haveria cumulatividade se houvesse incidência de imposto sobre imposto (efeito cascata) sem a devida compensação de créditos. Como exemplo, em se tratando de ICMS, quando uma mercadoria é fornecida a R\$ 100,00 (cem reais), incidirá aqui o imposto sobre a totalidade do montante. E se esta mesma mercadoria é revendida por R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), incidirá novamente o ICMS sobre esse valor, até chegar ao destinatário final. Por conta desta cumulatividade presente nesses impostos, foi estabelecida a sistemática da compensação de crédito, tendo como objetivo limitar uma maior carga tributária ao contribuinte (desoneração).

2.3.2. Não-Cumulatividade

A não-cumulatividade consiste justamente em compensar-se o valor do tributo devido em cada operação com o montante cobrado na operação anterior. Ou seja, não pode ocorrer imposto sobre imposto, o que a doutrina chama de efeito cascata. Segundo MACHADO (2012, pg.341), o princípio da não-cumulatividade “existe para impedir que o ônus do imposto se vá acumulando em cada operação (comercial)”.

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, 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 exploram serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei 7.102/1983, e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo). Segundo Professor José Eduardo Soares de Mello (MELLO p. 51-52.):

“A não-cumulatividade significa um sistema operacional que objetiva minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico.”

No regime da não-cumulatividade, existem alguns critérios de tributação a serem analisados:

- a) critério material: auferir receitas, compreendendo o termo receita, a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica;
- b) critério espacial: qualquer lugar do território nacional em que pessoa jurídica auferir receita;
- c) critério temporal: se dá com o auferimento de receita, ou seja, no momento em que a pessoa jurídica realiza uma operação que lhe rende divisas;
- d) critério pessoal: o sujeito ativo é a União Federal e o sujeito passivo é qualquer pessoa jurídica que auferir receita;
- e) critério quantitativo: a base de cálculo do tributo é o valor do receita bruta mensal da pessoa jurídica; a alíquota é de 1,65% sobre a base de cálculo para o PIS e de 7,6% sobre a base de cálculo para a COFINS.

O imposto sobre produtos industrializados – IPI (federal), bem como o imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS (estadual), tratam-se de tributos sujeitos ao regime da não-cumulatividade. De acordo com SEGUNDO (2014), tem-se que, no caso do IPI, a não cumulatividade acompanha a sistemática do crédito físico, ou seja, somente gera direito a crédito para o contribuinte a entrada de produtos que fisicamente se incorporam àquele que será vendido e tributado. Entende-se também, do ponto de vista jurisprudencial, que não cabe ao contribuinte o direito de crédito ao produto que fica no ativo permanente, ou seja, produtos que não se transformarão em outro para serem vendidos, produtos que serão consumidos, mas não fazem parte do produto final. No caso do ICMS, não é essa situação, pois o próprio imposto incide sobre este determinado fato. O PIS e a COFINS, objetos de estudo deste trabalho, também apresentam a opção de serem apurados pelo regime de não-cumulatividade.

Contudo, apesar do ICMS, IPI, PIS e a COFINS serem tributos sujeitos à sistemática da não-cumulatividade, existem diferenças muito relevantes entre as duas espécies. Pois no caso do ICMS e IPI, a não-cumulatividade é obrigatória e tem suas principais diretrizes procedentes da Constituição Federal, que considera que estes impostos são não-cumulativos, permitindo então a compensação do que for devido em cada operação com a quantia cobrada nas anteriores. Nestes casos, a não-cumulatividade ocorre com o abatimento de créditos na escrita fiscal do montante do imposto pago e destacado nas notas

fiscais de entrada e que sofre nova incidência em fase posterior da cadeia. Já no caso da COFINS e do PIS, a sistemática não-cumulativa não é obrigatória.

Há de se comparar também entre os dois tipos o fato de que, o IPI e o ICMS são impostos que possuem incidência em produtos, bens propriamente ditos, como produtos industrializados e circulação de mercadorias. Já o PIS e a COFINS, em contrapartida, possuem fato gerador relacionado ao aferimento de receitas, e tal receita não está vinculada a algum bem em especial. Assim sendo, mesmo que a receita seja decorrente da venda de bens, não há um bem particular que determine o fato gerador do PIS e da COFINS, pois estes tributos incidem sobre a totalidade das receitas.

Em relação aos créditos, os do IPI e do ICMS são baseados nos valores constantes nas notas fiscais das operações anteriores. Por outro lado, os créditos do PIS e da COFINS não são vinculados a este protocolo e são contabilizados por meio de cálculo em relação aos gastos com bens e serviços que são empregados na atividade da empresa, os quais tenham gerado receita. Tais créditos passíveis de aproveitamento apresentam sessão própria que será abordada mais a frente neste trabalho.

Estas diferenças entre os dois regimes são muito importantes e na prática influem na carga tributária. Uma característica bem marcante do ICMS é que, em regra, ele é plurifásico, incidindo sobre as várias etapas do processo econômico de circulação de mercadorias (VASCONCELLOS, 2014). Diretamente ligado a este fato de o ICMS ser um tributo multifásico, está o princípio da não-cumulatividade, o qual trata justamente da forma como será feita a tributação dessas múltiplas fases do processo produtivo. O princípio da não-cumulatividade é “dirigido aos tributos plurifásicos, que gravam as diversas etapas de uma cadeia produtiva ou de circulação de bens ou serviços” (CARVALHO, 2006, p. 663 apud OLIVEIRA; MATTA, 2009, p. 548).

2.4. REGIMES TRIBUTÁRIOS

Para um maior entendimento do funcionamento geral das contribuições PIS/COFINS, é necessário que se faça uma abordagem sobre os conceitos de regimes tributários existentes, pois através da definição destes, se terá determinado o tipo de incidência da alíquota do tributo, se será cumulativa ou não-cumulativa. Cabe aqui então comentar sobre o conceito de lucro real, lucro presumido e o simples nacional, pois para cada escolha temos um tipo diferente de incidência tributária.

2.4.1. Lucro Presumido

O lucro presumido, tal como o nome sugere, é uma estimativa feita em cima do valor do lucro da empresa, de acordo com a atividade exercida. É obtido através da aplicação de percentuais sobre o valor das receitas da empresa, que serve de base para o cálculo do IRPJ e da CSLL. Dentro da compreensão de Rullo (2008), tem como base um determinado lucro a partir da aplicação de um coeficiente (de acordo com o ramo de atividade) sobre a receita bruta. Nesta modalidade não é possível a dedução de custos e despesas. É uma forma mais simples de apuração (dispensa inclusive a escrituração contábil), entretanto pode ser menos justa uma vez que o lucro não é verdadeiro, mas sim presumido. Está obrigada à apuração pelo Lucro Presumido, a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 meses. Porém, com o art. 9º da lei 12.814/2013, a partir de 01 de janeiro de 2014 tais limites foram aumentados para R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) anual ou média de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) mensais, no exercício anterior. Nessas condições, a empresa sofrerá tributação com base no lucro presumido. Pêgas (2004, p.392) define o Lucro presumido como sendo “uma forma de tributação alternativa, que considera apenas nas receitas obtidas pelas empresas, não importando, para fins de tributação o resultado efetivamente apurado”.

2.4.2. Lucro Real

Já em relação o lucro real, de acordo com a legislação em vigor tem-se a seguinte definição:

Lucro Real é conceituado como sendo o resultado contábil líquido do trimestre antes do IRPJ e CSLL, transcrito em livro próprio denominado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) - ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizada pela legislação do Imposto de renda. (OLIVEIRA, 2005, p.95).

Para Chaves (2009, p. 10) “o lucro real é o resultado contábil (receitas menos os custos e despesas), ajustado pelas adições e exclusões”. Conforme o art. 247 do Decreto n. 3000 de 1999, conhecido como Regulamento do Imposto de Renda – RIR, lucro real é o lucro líquido do período ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei. Rullo (2008) também comenta que a apuração do Lucro Real, como o próprio nome sugere, é a maneira de encontrar o lucro "verdadeiro", isto é possível porque,

adotando-se essa modalidade é possível deduzir das receitas auferidas todos os custos e despesas necessárias ao desenvolvimento da atividade da empresa. Desse cálculo conclui-se que apesar de constituir uma forma mais complexa de apuração, no entanto, é a mais justa. Mas, conforme adverte Xavier (2008), devemos ter cuidado quando falamos sobre crédito tributário, pois, quando a lei diz que podemos nos creditar de toda e qualquer despesa incorrida no exercício da atividade empresarial, temos que ser cautelosos com essa generalização. Tal falta de clareza é um dos motivos que tornam essa questão dos créditos tão complexa entre os empresários.

De acordo com a Lei 9.718/98 do art. 14, consolidado no art. 246 do RIR/99, ficam obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- a) cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
- b) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- e) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- f) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Conclui-se então que o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões, ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Decreto da Lei nº 1.598, de 1977, art.6.

2.4.3. *Simples Nacional*

De acordo com a Receita Federal, o Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Dentro a lei referida, o Simples também é chamado de Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Para efeito do Simples, considera-se como microempresa aquela pessoa jurídica que tiver auferido, no ano-calendário em questão, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120 mil. Já a empresa de pequeno porte é a pessoa jurídica que auferiu, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 120 mil e igual ou inferior a R\$ 1,2 milhão. Tal regime é facultativo, e tem caráter irreatável para todo o ano-calendário. Também apresenta declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais. Além da unificação dos tributos, o Simples Nacional destaca-se como fator de desempate para empresas que concorrem a licitações do governo e facilita o cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias por parte do contribuinte.

Sobre o regime do Simples Nacional, as empresas que optam por tal regime seguem um regime tributário mais simplificado. De acordo com o artigo 13 da LC 123/2006, são abrangidos pelo regime unificado os seguintes tributos:

- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ**;
- Imposto sobre Produtos Industrializados – **IPI**;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL**;
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – **COFINS**;
- Contribuição para o Programa de Integração Social – **PIS**;
- Contribuição Patronal Previdenciária – **CPP**;
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – **ICMS**;
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – **ISQN**.

Tais tributos são pagos em uma única guia, com alíquotas definidas em anexos à legislação base desse regime tributário. As empresas que optam pelo Simples Nacional são alocadas nos anexos, que são cinco tabelas diferentes de acordo com a atividade da empresa. Tais tabelas irão ajudar a definir a alíquota aplicável em cada caso específico. Em cada mês, a empresa deve apurar o valor da receita bruta acumulada dos últimos doze meses, identificar no anexo correspondente a sua atividade em qual faixa o valor se encontra, e assim achar a

alíquota aplicável. Para optar pelo Simples Nacional, as microempresas e empresas de pequeno porte devem estar isentas de débitos da Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

3. CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS

3.1. PIS

A contribuição PIS (Programa de Integração Social) é direcionada a custear programas de desenvolvimento econômico do BNDES (Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social), o seguro-desemprego e o abono aos empregados que contribuam para a formação do fundo e ganhem até dois salários mínimos. Foi criado nos termos da Lei Complementar nº 7, de 7 de Dezembro de 1970. Há também o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor) que apresenta características semelhantes as do PIS, sendo a maior diferença que o PASEP é voltado para funcionários de empresas públicas. Ou seja, são contribuições que tem basicamente como objetivo a garantia da integração social do empregado, ao mesmo tempo em que também promove o desenvolvimento da empresa (OLIVEIRA et al, 2003). Desta forma, pode-se dizer que o PIS consiste num programa que transfere renda permitindo melhor distribuição da renda nacional.

Oliveira (2009) mostra que, de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.715/98, a contribuição para o PIS é apurada mensalmente pelas 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, as entidades sem fins lucrativos, discriminadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.037 e pessoas jurídicas de direito público interno.

Inicialmente o PIS foi instituído com objetivo de permitir condições para que os trabalhadores adquiram a casa própria, instituir um fundo complementar que seria utilizado pelo trabalhador na sua aposentadoria, motivar a constituição de famílias, já que para houvesse o saque integral do PIS, era necessário o casamento e também incentivar os empregados a permanecerem em seus empregos, sendo metade do fundo destinado aos colaboradores com cinco anos completos na empresa (PÊGAS,2014).

Dentre as principais mudanças ocorridas na legislação do PIS, as de maior relevância foram às alterações consequentes da Constituição Federal de 1988 em que o recurso decorrente do PIS deixou de ser destinada a conta individual de cada trabalhador, sendo destinado posteriormente para pagamento do seguro-desemprego. É necessário salientar, no entanto que, para o trabalhador que possuía a conta individual, o direito de receber anualmente os juros sobre o saldo permaneceu. Porém essas contas não recebiam mais depósitos e os trabalhadores ingressados no mercado a partir da Constituição não possuíam o direito aos juros anuais e por fim o empregado com carteira assinada e renda de até dois

salários mínimos possui nesse momento o direito a um abono anual, no valor de um salário mínimo (PÊGAS, 2014).

3.2. COFINS

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Tal contribuição veio substituir a antiga contribuição denominada FINSOCIAL, que foi instituída pelo Decreto Lei 1.940 de 25 de maio de 1982. Trata-se então de uma contribuição social que tem por objetivo assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social da população. Oliveira (2009) aponta que, segundo o art. 1º da Lei Complementar nº 70/91, a COFINS é apurada pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis. Porém o § 7º do art. 195 da Constituição Federal (1988) dispõe sobre a isenção de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que cumprem os quesitos estabelecidos em lei para o enquadramento, como, por exemplo: os asilos, os orfanatos e as santas casas de misericórdia.

3.3. ALÍQUOTAS

Alíquota é o percentual definido em lei aplicado sobre a base de cálculo para determinação do tributo. No que tange as alíquotas, para o PIS/PASEP tem-se as seguintes:

- Sobre o Faturamento: 0,65% (regime cumulativo) ou 1,65% (regime não-cumulativo)
- Sobre a Importação: 2,1%
- Sobre a Folha de Pagamento: 1%

Entretanto, a legislação obriga que todas as empresas (com exceção das entidades sem fins lucrativos) arrecadem sobre o Faturamento. A contribuição sobre a Importação como o nome sugere é cobrado sobre produtos importados. As organizações sem fins lucrativos (templos, partidos políticos, ONGs, sindicatos, etc.) que tenham empregados ficam obrigados na modalidade sobre a Folha de Pagamento, com a alíquota de 1%.

Já em relação o COFINS, configura-se duas formas de alíquotas:

- Sobre o Faturamento: 3% (Regime Cumulativo) ou 7,6% (Regime Não-Cumulativo)
- Sobre a Importação: 9,75% + 1% adicional

No regime do Simples Nacional, as pessoas jurídicas pagam o PIS e COFINS sobre a receita bruta mensalmente, sem possibilidade de utilização de créditos. As porcentagens de ambos são incluídas na guia única de arrecadação juntamente às demais. Para algumas faixas de faturamento, há isenção de cobrança. Nos Anexos I, II e III — atividades comerciais, industriais e prestações de serviços —, o PIS inicia em 0,35%, na terceira faixa de receita, e vai até 0,57% na última. A COFINS parte de 1,42% na segunda faixa e chega à última em 2,42%.

3.4. INCIDÊNCIA

As duas contribuições possuem regras bastante similares, variando conforme seus contribuintes sejam pessoas jurídicas de direito privado, público ou contribuintes especiais, tais como instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, sindicatos e templos. Os dois tributos são incidentes sobre o faturamento ou sobre a folha de pagamentos das entidades estabelecidas pelo art. 13 da MP nº 2158-35/01. De acordo com o art. 44 do CTN, “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado, ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. A base de cálculo representa o valor sobre o qual será aplicada a alíquota do tributo, para que se obtenha o valor a ser pago.

Ambos apresentam três hipóteses de incidência distinta para as pessoas jurídicas de direito privado e uma para entidades de direito público:

- a) o faturamento ou o auferimento de receitas, para pessoas jurídicas de direito privado;
- b) o pagamento da folha de salários, para entidades de relevância social determinadas em lei;
- c) A entrada de bens estrangeiros no território nacional ou o pagamento, feito a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação por serviço prestado
- d) a arrecadação mensal de receitas correntes e o recebimento mensal de recursos, para entidades de direito público.

As leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que instituíram o regime não-cumulativo para as contribuições, mantiveram a mesma regra de incidência sobre todas as receitas, independente de sua denominação.

Ainda sobre a incidência das contribuições estudadas, elas foram trazidas pela Emenda Constitucional nº 20 de 15 de Dezembro de 1998, que deu nova redação ao artigo 195 da Constituição Federal de 1988, inciso I, alínea b, já que até então a previsão legal para a incidência de tais contribuições eram unicamente o faturamento.

A incidência destas contribuições sociais encontra fundamento judicial no artigo 195, I, b, da Constituição Federal, onde ocorrerá incidência do PIS e COFINS sobre a receita ou o faturamento, ambas as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, de acordo com o apresentado no caput do artigo 195 da Carta Magna. Esses dois tributos apresentam como hipótese de incidência a existência de faturamento ou auferimento de receitas, para pessoas jurídicas de direito privado; o pagamento da folha de salários, para entidades de relevância social determinadas em lei; e a arrecadação mensal de receitas correntes e o recebimento mensal de recursos, para entidades de direito público. O fato gerador tem que estar previsto na Lei e somente quando ocorrer é que vai gerar a obrigação do contribuinte para com a União, Estado ou Município.

Fabretti (2008, p. 263) mostra que “apesar de serem duas contribuições criadas em momentos diferentes da nossa história política e econômica, ambas incidem sobre o faturamento e as Leis nos 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04 praticamente unificaram as normas desses tributos”. De modo geral, o fato gerador para o PIS é, segundo Fabretti (2008, p. 265) “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. O fato gerador da COFINS, assim como do PIS, é o faturamento mensal das empresas, que equivale às receitas auferidas pela pessoa jurídica. A base de cálculo para o PIS das pessoas jurídicas de modo geral corresponde ao faturamento mensal das empresas, que é composto pelo total das receitas auferidas, exceto as exclusões legalmente expressas.

Importante destacar que tais receitas não integram a base de cálculo das contribuições:

- Receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- Receitas não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
- ICMS suportado pela empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- Receitas de venda de álcool para fins carburantes;
- Vendas canceladas;
- Descontos incondicionais concedidos;

- Reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas;
- Resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- Lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

O IPI que não é recuperado através da escrituração fiscal da empresa, fará parte dos custos de aquisição; desta forma, gera créditos para as contribuições PIS e COFINS. A substituição tributária é um regime no qual a responsabilidade pelo recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é atribuída a contribuinte que não o próprio gerador da ação de venda. O ICMS substituição tributária não faz parte da base de cálculo do crédito do PIS e da COFINS, por não integrar a base de cálculo do contribuinte substituto. As devoluções de vendas efetuadas em meses anteriores podem ser deduzidas da receita do mês em que foram devolvidas. As entidades sem fins lucrativos que tiverem funcionários devem calcular o PIS e a COFINS sobre a folha salarial de cada mês. Derzi e Santiago (2007, p. 540) lembram que, ainda que o contribuinte de direito seja o empresário, a capacidade contributiva em jogo é a do consumidor, visto que este será o destinatário do encargo.

3.5. DESTINAÇÃO

O PIS e a COFINS são contribuições calculadas mensalmente e os recursos arrecadados são utilizados no desenvolvimento social, na melhoria da vida do trabalhador, e ao financiamento da seguridade social, a qual compreende a saúde, a previdência e a assistência social. (ZANOTELLI, 2005, p. 51). O PIS foi instituído com a justificativa de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Na prática consiste em um programa de transferência de renda, possibilitando melhor distribuição da renda nacional.. O PIS é o valor pago pelas pessoas jurídicas para financiar o abono salarial a que os empregados brasileiros têm direito, atendendo a uma série de requisitos, como não receber mais de dois salários mínimos. Já a COFINS tem seu montante destinado à Previdência Social, junto aos valores arrecadados nos descontos sobre salários em folha de pagamento, além de parte da arrecadação integrar as verbas de saúde e assistência social da União.

As duas contribuições são voltadas basicamente à proteção do trabalhador, instituídos sobre o faturamento das empresas e dispostos para a geração de benefícios sociais.

Fica então entendido que os recursos advindos da arrecadação destes tributos têm destinação já definida, no caso, a seguridade social, e não podendo haver desvio de finalidade. Entretanto, através de um mecanismo denominado de Desvinculação de Receitas da União é possível que uma parte desses recursos sejam destinada a outros fins. Tais pontos serão aprofundados nas sessões seguintes.

3.6. SEGURIDADE SOCIAL

Primeiramente, faz-se necessário uma análise da seguridade social e de seu orçamento, visto que são temas intrinsecamente relacionados com as contribuições estudadas neste trabalho. Como exposto anteriormente, tais contribuições, em especial o COFINS, tem como destinação principal a manutenção da seguridade social, financiando o seu orçamento. Cabe então um pequeno comentário relacionado a este termo. Segundo a Constituição Federal, no artigo 194 a seguridade social “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

Entende-se então como um sistema de proteção social que engloba os três programas sociais de maior relevância:

- 1) **Previdência social:** proteção social e subsistência concedido ao cidadão mediante contribuição. A organização da Previdência Social obedecerá aos seguintes princípios e diretrizes:
 - a) universalidade de participação nos planos previdenciários, mediante contribuição;
 - b) valor da renda mensal dos benefícios, substitutos do salário-de-contribuição ou do rendimento do trabalho do segurado, não inferior ao do salário mínimo;
 - c) cálculo dos benefícios considerando-se os salários-de-contribuição, corrigidos monetariamente;
 - d) preservação do valor real dos benefícios;
 - e) previdência complementar facultativa, custeada por contribuição adicional.
- 2) **Assistência social:** políticas sociais que garantam proteção aos cidadãos gratuitamente. A organização da Assistência Social obedecerá às seguintes diretrizes:
 - a) descentralização político-administrativa;
- 3) **Saúde pública:** acesso universal aos serviços públicos de saúde e saneamento, evitando o risco e a disseminação de doenças. As atividades de saúde são de relevância pública e sua organização obedecerá aos seguintes princípios e diretrizes:
 - a) Acesso universal e igualitário;

- b) Provimento das ações e serviços através de rede regionalizada e hierarquizada, integrados em sistema único;
- c) Descentralização, com direção única em cada esfera de governo;
- d) Atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas;
- e) Participação da comunidade na gestão, fiscalização e acompanhamento das ações e serviços de saúde;
- f) Participação da iniciativa privada na assistência à saúde, obedecidos os preceitos constitucionais.

O Poder Público então tem como obrigação organizar a seguridade social, nos termos da lei, seguindo alguns princípios, tais como universalidade da cobertura e do atendimento; uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; dentre outros.

Segundo Delgado et al, o termo Seguridade Social é um conceito estruturante das políticas sociais cuja principal característica é de expressar o esforço de garantia universal da prestação de benefícios e serviços de proteção social pelo Estado. A Carta Internacional de Direitos Humanos (artigo 22) expressa a seguridade social como um direito básico:

Toda pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social e à realização, pelo esforço nacional, pela cooperação internacional de acordo com a organização e recursos de cada Estado, dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento da sua personalidade.

Já em relação ao orçamento da seguridade social, temos a seguinte definição:

Art. 165, § 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

O orçamento da seguridade social Integra a Lei Orçamentária Anual, e abrange todas as entidades, fundos e fundações de administração direta e indireta, instituídos e mantidos pelo Poder público, vinculados à Seguridade Social.

No Artigo 195, temos ainda um detalhamento de como ocorre o financiamento do orçamento da seguridade social:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Com relação o custeio da Seguridade Social, aplica-se o princípio de que toda a sociedade deve contribuir para a cobertura dos riscos provenientes da perda ou redução da capacidade de trabalho ou dos meios de subsistência. Trata-se de uma relação jurídica estatutária, já que é compulsória para aqueles a que a lei impõe. Portanto, o contribuinte é obrigado a contribuir, ou seja, não possui a faculdade em optar por não cumprir a obrigação.

3.7. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO

Como dito anteriormente, as contribuições já possuem vinculação específica para os seus gastos. Porém, um mecanismo foi criado com o objetivo de se obter mais controle e manutenção da receita em relação aos gastos públicos através da desvinculação de receitas com destinação própria. Criada em 1994 com o nome de Fundo Social de Emergência (FSE), essa desvinculação foi instituída para estabilizar a economia logo após o Plano Real. Somente no ano 2000 é que o nome foi trocado para Desvinculação de Receitas da União. Tal mecanismo permite que 30% das receitas sejam usadas em outras áreas que não aquelas a quais se encontram previamente vinculadas pela legislação.

As contribuições objeto deste trabalho, PIS e COFINS, possuem destinação estabelecida por legislação própria, que garante que os valores arrecadados nessas rubricas sejam usados para determinados fins. No caso do PIS, uma parte (40%) é destinada para financiamento de programas de desenvolvimento econômico, enquanto que o resto é dedicado a financiamento dos programas de Seguro-Desemprego e Abono Salarial. Já o COFINS, em sua totalidade, é destinado para ações de seguridade social, que abrangem gastos com saúde, previdência e assistência social. Sendo assim, elas integram o orçamento de seguridade social, pois as receitas advindas destas contribuições tem destino às áreas de saúde, previdência e assistencialismo social.

O que ocorre então é justamente o remanejamento de uma parte da arrecadação referente ao orçamento da seguridade social, para cobrir possíveis déficits do orçamento fiscal da União. Cerca de 90% das desvinculações são advindas das contribuições sociais. Ou seja, uma parte do PIS e COFINS arrecadados acaba sendo desvinculado de seu propósito inicial. Tal mecanismo foi criado em 1994, na implementação do Plano Real, com o nome de Fundo Social de Emergência (FSE) e passou a ser prorrogada desde então, tendo como objetivo dar ao governo federal mais mobilidade nos gastos com os impostos arrecadados.

Entretanto, é necessário salientar que, nos últimos anos, o orçamento da seguridade social vem apresentando déficits, não necessariamente provocados pelas desvinculações. A tabela a seguir, referente ao ano de 2016, elaborada pela Secretaria da Previdência, mostra que foram necessários, além da própria parte desvinculada, financiamentos vindo de outras rubricas da arrecadação da União, para que fosse possível cobrir o déficit da seguridade social apresentado de R\$258,7 bilhões. Alguns desses financiamentos foram R\$ 173,8 bilhões vindos de “recursos ordinários”, que são as receitas de arrecadação de impostos tradicionais tais como Imposto de Renda, IPI, etc. Também estão inclusos aí recursos que foram desvinculados pela DRU de 2016. Houveram outras fontes de financiamento, tais como a venda de títulos do tesouro nacional

Tabela 1 – Déficit do Orçamento da Seguridade Social em 2016 (R\$ bilhões)

Receitas		Despesas		Déficit
COFINS	142,0	Benefícios do INSS	507,9	
CSLL	47,2	Aposent. e pensões servidores	110,8	
60% do PIS/PASEP	22,5	Benefício de prestação continuada	49,0	
Arrecadação RGPS	358,1	Seguro Desemprego e Abono Salarial	55,7	
Contribuição União, servidores civis e militares	33,6	Bolsa Família	27,5	
Concursos de prognósticos	1,5	Ministério da Saúde	97,6	
Outras receitas	8,3	Folha de pagto. Servidores Prev, Saúde e Assist.	19,2	
		Precatórios e sentenças judiciais	1,2	
		Outras despesas	2,9	
Total	613,2		871,8	-258,7

Fontes: Secretaria de Previdência Social e STN (Relatório Resumido de Execução Orçamentária)

Tabela 2 – Fontes de Financiamento da Despesa do Orçamento da Seguridade Social em 2016 (R\$ bilhões)

Recursos vinculados ao Orçamento da Seguridade Social	613,2
Recursos ordinários	173,8
Títulos do Tesouro Nacional	52,2
Remuneração das Disponibilidades do Tesouro Nacional	29,6
Outras	2,9
Total	871,8

Fontes: SIAFI

Nesse ano em questão, 2016, foram desvinculados cerca de R\$91 bilhões. Ou seja, mesmo que não houvesse essa desvinculação, ainda sim haveria déficit. E percebe-se também que na hora de custear as despesas de seguridade, o orçamento fiscal acabou devolvendo o valor desvinculado e ainda enviou um aporte adicional de recursos ordinários. Este é o argumento do governo utilizado para a manutenção desse mecanismo, duramente criticado por varias camadas da sociedade e estudiosos, por ter consequências sérias na economia, tais como engessamento e desvio de riquezas que deveriam ser investidas em áreas sociais tão importantes para a população. A justificativa dada é que a DRU simplesmente dá flexibilidade para se gerenciar as fontes de recursos que cobrem a despesa de cada mês, mas ao final do ano, todos os recursos que pertencem à Seguridade, que eventualmente foram gastos para pagar despesas do Orçamento Fiscal, são devolvidos, com sobras, para o Orçamento da Seguridade.

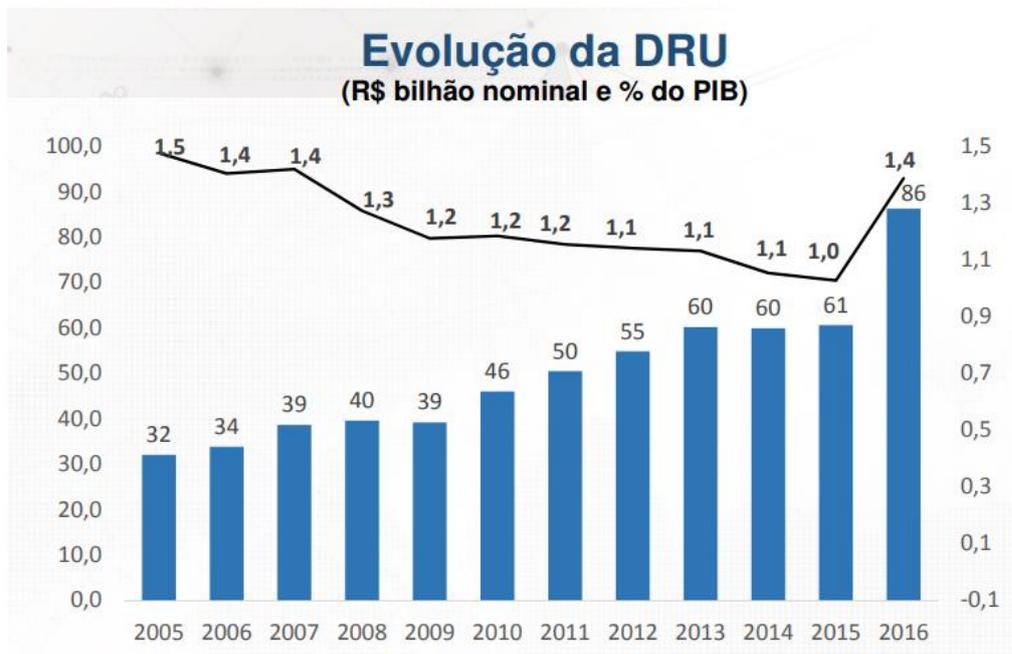
Tabela 1 - RESULTADO DA SEGURIDADE SOCIAL

Resultado da Seguridade Social						
(Em R\$ bilhões)						
Descrição	2012	2013	2014	2015	2016	% Total
I. Receitas da Seguridade Social	522,4	576,5	607,9	627,2	613,2	100,0
I.1 Contribuições Sociais	516,3	569,7	600,4	618,0	604,1	98,5
I.2 Demais receitas	6,1	6,8	7,4	9,2	9,1	1,5
II Despesas da Seguridade Social	598,5	666,6	737,9	793,7	871,8	100,0
II.1 Principais Benefícios da Seguridade Social	492,5	552,6	614,4	662,0	732,9	84,1
II.2 Salários dos servidores ativos do orçamento da seguridade social	14,2	15,2	16,4	18,1	19,2	2,2
II.3 Outras despesas de custeio e capital da seguridade social	91,8	98,8	107,1	113,6	119,7	13,7
III resultado da Seguridade Social	-76,1	-90,1	-130,1	-166,5	-258,7	

Fonte: SOF/MPDG .

Aqui temos um pequeno resumo das receitas e despesas do resultado da seguridade social. O déficit na previdência acaba provocando diminuição nos recursos alocados as outras áreas de saúde, assistência social e seguridade social.

Figura 2 - EVOLUÇÃO DA DRU



(Fonte: SOF/MPDG e STN/MF)

3.8. EVOLUÇÃO HISTÓRICA

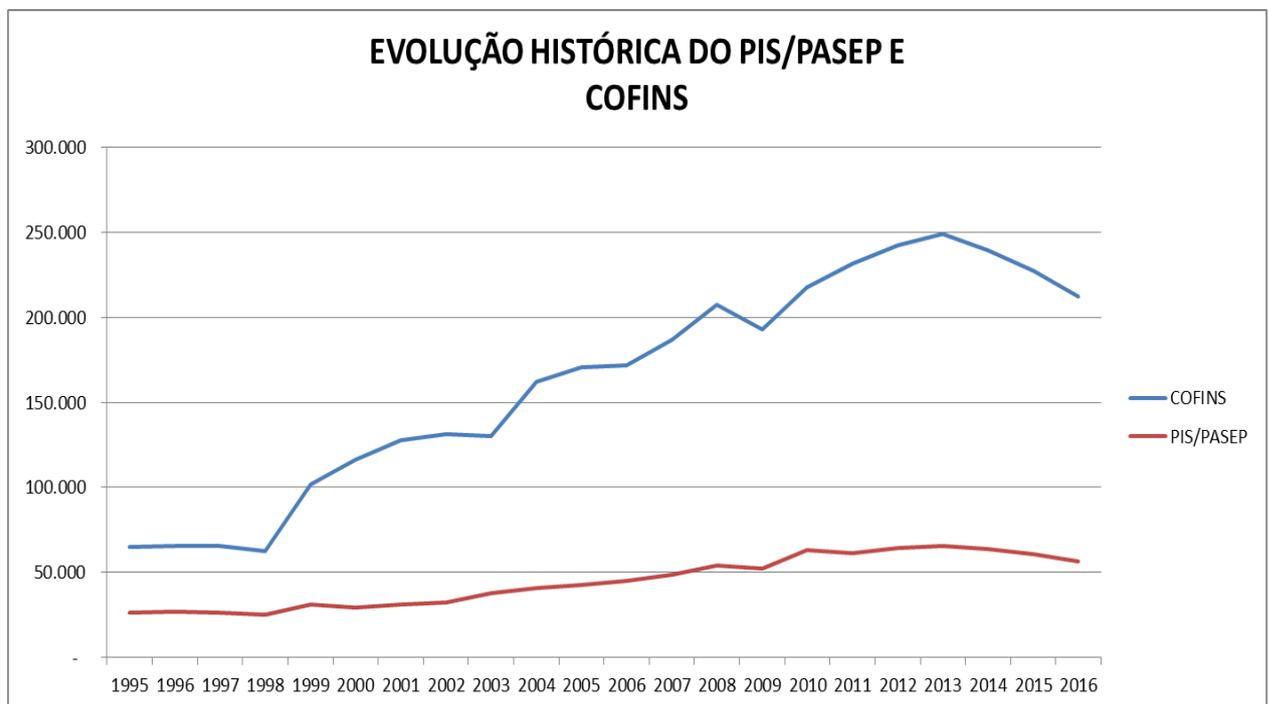
No Gráfico 1 são apresentados os valores anuais (a preços de Setembro/2017 - IPCA) da arrecadação do PIS/PASEP e COFINS a partir de 1995 até 2016. Pelo gráfico, pode-se notar um crescimento constante e sem mudanças bruscas no decorrer da série para o PIS/PASEP. Vale destacar a inclusão do regime não-cumulativo no ano de 2002, o que pode ter ocasionado o aumento maior que o esperado na arrecadação no ano seguinte, em milhões, de 12.776,8 para 17.058,1 (variação de 33,5%). De qualquer forma o PIS é considerado uma contribuição com boa arrecadação, tendo praticamente dobrado sua receita de 2002 para 2016.

Já em relação a COFINS, temos variações mais visíveis. Nota-se de imediato uma variação brusca de 63,09% em 1999, possivelmente referente a mudança na legislação com a edição da Lei 9.718/1998, onde a base de cálculo da contribuição se tornou 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. Já de 2008 para 2009, apesar da série ter apresentado crescimento quase constante até então, houve um decréscimo de 2,43%. Segundo o relatório de análise mensal referente à Dezembro daquele ano, apresentado pela Receita

Federal, os fatores mais relevantes para esse resultado, dentre outros, foram: a realização de compensações de pagamentos indevidos ou a maior, no montante de R\$ 2,7 bilhões; as desonerações promovidas por meio das Leis 11.774/08, 11.787/08, 11.945/09 e 12.024/09 e pela MP 465/09; transferências de depósitos judiciais de outros bancos para a conta da União, em conformidade com as Portarias MF 510/09 e 531/09.

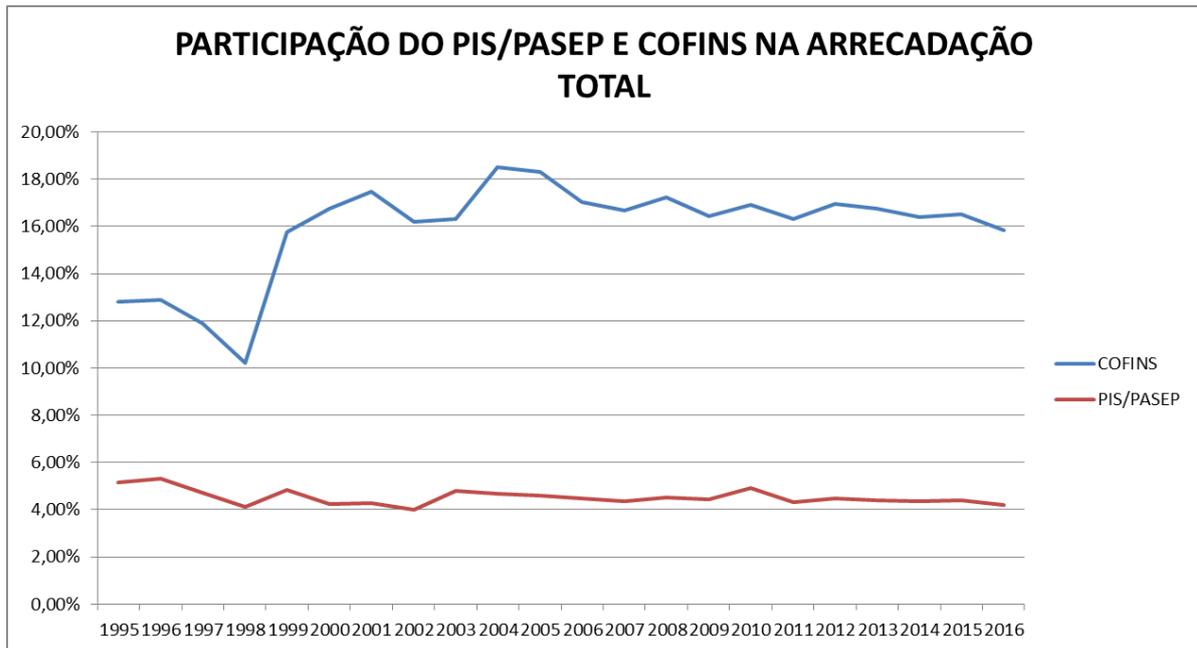
Outra mudança perceptível ocorreu a partir de 2013, onde houve uma estagnação do crescimento da arrecadação. De 2013 para 2014, nota-se uma diminuição de aproximadamente 2%. De acordo com o relatório de 2014, isso foi explicado principalmente pelo decréscimo real de 1,21% do volume de vendas de dezembro de 2013 a novembro de 2014 em relação a dezembro de 2012 a novembro de 2013 (PMC11 IBGE) e pelas compensações tributárias. Outra justificativa apresentada foi a alteração da base de cálculo do PIS/COFINS – Importação, em conformidade com a Lei 12.865/12. Vale destacar também a importância das desonerações tributárias, em especial, a do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS – Importação.

Gráfico 1 - Evolução Histórica do PIS/PASEP e COFINS
Fonte: Autor



No Gráfico 2 podemos analisar a participação destas contribuições na arrecadação geral da união. O destaque fica para o COFINS, que desde o final da década de 90 vem tendo participação expressiva, figurando em média entre 16 e 18% da arrecadação total.

Gráfico 2 - Participação do PIS/PASEP e COFINS na Arrecadação Total
 Fonte: Autor



Isso justifica a preocupação que há quando ocorrem mudanças envolvendo estas contribuições, como a desoneração do ICMS da sua base de cálculo.

3.9. CUMULATIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

A tributação do PIS e COFINS ocorre sob dois regimes: o não cumulativo e o cumulativo. Há ainda uma sistemática diferenciada para micro e pequenas empresas. Vale destacar que os recolhimentos desses tributos na sistemática da não cumulatividade envolvem uma complexidade maior do que em relação à sistemática da cumulatividade, pois, além da apuração do recolhimento sobre a base de cálculo, há a apuração dos créditos a serem deduzidos. Xavier (2008) afirma categoricamente que o fenômeno da cumulatividade do PIS e da COFINS difere do fenômeno da cumulatividade de outros impostos na medida em que constituem espécies tributárias que não apresentam por hipótese de incidência a circulação de bens e serviços. A autora conclui que a cumulatividade nas contribuições sociais ocorre sobre um conceito estático, que é o faturamento, e não sobre um conceito dinâmico, de circulação.

Em maio de 2009, a Lei nº. 11.941/2009 revogou o parágrafo §1 do artigo 3º da Lei nº. 9.718/1998, determinando que para fins de apuração das contribuições seria considerado o faturamento relacionado à atividade constante no objeto social da empresa, sendo que as demais receitas já não seriam mais tributadas, na incidência cumulativa.

O art. 52 da Lei nº. 12.973/2014 altera novamente o referido dispositivo, dispondo que a base de cálculo de PIS e COFINS é o faturamento que corresponde à receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº. 1.528/1977. Segundo a nova regra, a receita bruta compreende (i) o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (ii) o preço da prestação de serviços em geral; (iii) o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos itens citados.

Essa nova regra foi considerada polêmica, já que em 2009 o fisco não mais considerava na base de cálculo das contribuições cumulativas, as demais receitas, e, no entanto, com o novo conceito de receita, interpreta-se que essas receitas não incluídas no objeto social da empresa terão também a incidência do PIS e da COFINS. Conclui-se então que com o novo texto da Lei, a incidência na modalidade cumulativa passou a ser a mesma da não-cumulativa, que dispõe que a base de cálculo das contribuições é a “totalidade das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independente da sua denominação ou classificação contábil”.

A sistemática da não cumulatividade para o PIS foi instituída pela medida provisória n.66, de 29 de agosto de 2002, a da COFINS, pela medida provisória n.135, de 30 de outubro de 2003, ambas dispõem sobre a não cumulatividade destas contribuições. Tal mudança era desejada pelo governo, como mostra o texto a seguir:

“A desoneração tributária da cadeia produtiva brasileira tem sido, há algum tempo, um dos assuntos mais discutidos no cenário político e econômico brasileiro. As reivindicações em torno do problema da cumulatividade das contribuições sociais, cuja principal consequência é a oneração do produto brasileiro, já que distorce a atividade econômica impondo custos à produção, desincentivando o investimento e prejudicando a sua competitividade em detrimento do estrangeiro, são antigas e têm se intensificado em razão da elevação da carga tributária verificada nos últimos anos, como, por exemplo, como questionado aumento da alíquota da COFINS de 2% (dois por cento) para 3% (três por cento) e com a ampliação da sua base de cálculo, de faturamento para receita bruta, juntamente com a do PIS/Pasep, perpetradas pela indigitada Lei 9.718, de 27.11.98.” (PEIXOTO, 2003, p. 29)

“(…) a consideração das contribuições sociais, que se acumulam umas sobre as outras e sobre os impostos federais, estaduais e municipais, redundando na evidência de uma elevada cumulatividade do sistema tributário nacional em seu conjunto. A atenuação dos efeitos desse quadro iniciou-se com a aprovação da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (modificada posteriormente pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003) que instituiu a não-cumulatividade da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). (...) Em 29 de dezembro de 2003, é publicada a Lei nº 10.833 (alterada pouco depois pela Lei nº 10.685, de 30 de abril de 2004), que instituiu a cobrança não cumulativa da COFINS, nos mesmos moldes daquela prevista para a contribuição do PIS.” (DERZI, 2004, p. 344)

Na sistemática da não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS, o débito é determinado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (faturamento deduzido dos

valores que não integram a base), e os créditos devem ser apurados sobre os valores autorizados em lei. Do confronto dos débitos com os créditos obtêm-se o valor das contribuições devidas a pagar. Souza (2004, p.258) expõe que “Diferentemente do que ocorre com o IPI ou com o ICMS, tais contribuições não têm pressupostos de fato um ciclo econômico representado pelo encadeamento de operações ou negócios jurídicos tendo por objeto uma coisa, e sim uma realidade ligada única e exclusivamente à pessoa do contribuinte, ou seja, a percepção de receita e faturamento”.

Em suma, a não-cumulatividade da contribuição para o PIS e a COFINS, com os propósitos que lhes foram inseridos, teve em mente incentivar determinadas atividades econômicas e desonerar os contribuintes do efeito cascata que lhes eram impingidos pelo regime cumulativo. No entanto, não podemos esquecer, também, que o regime não-cumulativo para o PIS e a COFINS estabeleceu a aplicação de uma alíquota nominal mais elevada, se comparada com o regime cumulativo dessas contribuições, o que por vezes se mostra desvantajoso para o contribuinte. As empresas que optam por ser tributadas pelo lucro real pagam 9,25% (1,65% de PIS e 7,6% de Cofins), mas abatem desse percentual o imposto pago por seus fornecedores por meio de créditos tributários. Já as empresas sob o regime de lucro presumido pagam uma alíquota menor, de 3,65% (0,65% de PIS e 3% de Cofins). Essa categoria costuma reunir as empresas do setor de serviços, cujo maior custo costuma ser o de mão de obra e quase não tem insumos para gerar créditos tributários para compensar o imposto maior.

Para dar mais clareza na questão da diferença entre os dois regimes de incidência dos tributos PIS e COFINS, faz-se um pequeno exemplo. Seja uma empresa de comércio atacadista que, para definir o preço de venda, utiliza os seguintes itens: custos, despesas, encargos, tributos e contribuições e lucro. Dentro dos valores de custos, despesas e encargos estão incluídos PIS e COFINS de quem vendeu para tal empresa.

Para representar a cumulatividade, pode-se supor uma empresa de comércio varejista que compra de uma empresa de comércio atacadista, e não separa esses valores para abater dos débitos de PIS e COFINS decorrentes das vendas para os consumidores finais.

Considera-se então, para fins de exemplo, que determinada empresa de comércio varejista, tributada pelas regras do Lucro Real, com receitas sujeitas a não-cumulatividade, comprou de uma empresa de comércio atacadista determinados produtos pelo valor de R\$ 2.500,00. Nessa operação a empresa varejista vai se apropriar dos créditos referentes a empresa que vendeu, no caso a atacadista. Têm-se então as seguintes contabilizações:

$$\text{PIS: } R\$ 2.500,00 * 1,65\% = R\$ 41,25$$

COFINS: R\$ 2.500,00 * 7,6% = R\$ 190,00.

Sequencialmente, a empresa varejista realizou vendas no mês no valor de R\$ 4.600,00. Nesse caso, ocorrem as seguintes contabilizações:

PIS: R\$ 4.600,00 * 1,65% = R\$ 75,90

COFINS: R\$ 4.600,00 * 7,6% = R\$ 349,60.

Ou seja, descontando os valores creditados, tal empresa varejista terá de recolher apenas R\$34,65 de PIS (R\$ 75,90 - R\$ 41,25) e R\$ 159,60 de COFINS (R\$ 349,60 - R\$ 190,00). Neste caso, mostra-se que a empresa varejista pôde se aproveitar dos créditos estabelecidos na legislação referente a empresas que adotam o lucro real.

3.10. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CALCULO

Uma discussão relevante que envolve os tributos PIS e COFINS é a respeito da incidência do ICMS na base de cálculo da alíquota das duas contribuições citadas. Isso se dá pelo fato de que os contribuintes, desde a sanção da Lei nº 9.718/98, apelam aos Tribunais por considerarem abusivo o fato de que o ICMS, que é um imposto que está embutido no preço final do produto, ser considerado parte do faturamento das empresas. O debate sobre o tema perdura, pois a legislação complexa relacionada à definição de lucro real dificulta um entendimento de todas as partes.

Sobre o imposto em si, podemos dizer que o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços é um dos principais tributos de competência dos estados. Está previsto na atual Carta Magna no art. 155, II e é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96, que traz disposições sobre fato gerador, sujeito passivo, responsabilidade e outras normas gerais. Ele exerce grande participação no orçamento das unidades federativas, principalmente nas regiões de menor desenvolvimento econômico. Muitos estados, motivados pela necessidade de atrair empresas, passaram a conceder benefícios e isenções a partir do ICMS. Porém, toda concessão de benefícios depende de acordo unânime entre os estados (de acordo com a Lei Complementar nº 24/75). Tal fato acabou por gerar a chamada “guerra fiscal” no país.

A questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS é importante, pois por ser um imposto, o ICMS não poderia estar compreendido no conceito de faturamento, que é a base de cálculo dessas contribuições sociais. A Carta Magna, cuidando das características que o ICMS deverá conter, prescreve no inciso XI, do § 2º, do art. 155:

“não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do Imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a

produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”.

Essa regra específica para o ICMS/IPI configura uma exceção, sendo que a regra geral é a inclusão do valor do tributo na base de cálculo de outro tributo.

Recentemente, veio à tona novamente a discussão sobre a exclusão do ICMS da alíquota do PIS e COFINS, onde, com 6 votos a 4, o Superior Tribunal Federal resolveu que o ICMS não constituía parte da receita ou faturamento das empresas, eliminando, assim, o imposto da base de cálculo das contribuições citadas. A questão que paira ainda é a respeito da modulação, pois há o entendimento que a decisão deve ter efeito apenas a partir de uma data futura, para que o impacto na arrecadação da União seja menor, haja vista que os contribuintes podem a partir desse momento entrar com pedidos para restituição dos valores cobrados indevidamente nos últimos cinco anos. Do lado do Governo, segundo dados da Lei de Diretrizes Orçamentária as estimativas de impacto da exclusão do ICMS apontam para uma perda de aproximadamente 250,3 bilhões na arrecadação. Mas isso levando em consideração o período de 2003 à 2014, e que todos os contribuintes entrariam com ações para restituição destes valores. Logo, tais valores foram questionados por profissionais da área e considerados exagerados. Porém, se for levado em conta apenas o prazo de cinco anos, período de prescrição da causa, o valor seria de R\$ 100 bilhões. É necessário então uma análise após a decisão definitiva a respeito da modulação do caso em questão para uma estimativa mais apurada.

Entende-se então que há um ganho para o contribuinte, apesar de não haverem muitos trabalhos abordando o tema. Alguns que podem ser citados são o de RAMALHO (2016)², em que a autora buscou analisar o impacto da exclusão do ICMS da alíquota do PIS/COFINS em uma indústria do tipo têxtil. No referido trabalho, houve uma constatação de ganho para o contribuinte, pois o valor da arrecadação das contribuições caiu quando o ICMS não fora incluído na base de cálculo. Outra pesquisa que procurou se aprofundar no tema foi o de VOLPATO (2012)³, onde foi feito um estudo de caso com uma empresa transportadora. Neste caso, concluiu-se que houve uma redução de 20,15% nas despesas tributárias da empresa analisada, na hipótese de o ICMS não compor a base de cálculo.

² RAMALHO, Rochelle Dias; RAMOS, Christiane Sousa. Os efeitos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS em uma Indústria Têxtil.. Revista de Contabilidade da UNI7, [S.l.], v. 1, n. 1, jan. 2016.

³ VOLPATO, Juliani Bianchini. O impacto da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS: estudo de caso em uma transportadora.. TCC (Graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina. Centro Socioeconômico. Curso de Ciências Contábeis. 2012

3.11. DESPESAS DEDUTÍVEIS

Dentro da sistemática da cumulatividade, o PIS e COFINS possuem uma regra matriz de incidência tributária, nos termos do art. 2.º da Lei 9.718/98, que consiste no faturamento das Pessoas Jurídicas, entendendo-se este, nos termos do artigo 3.º, § 1.º da mesma lei como a receita bruta das pessoas jurídicas, ou seja, a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Já no método de não-cumulatividade, a hipótese de incidência é a mesma, porém ocorre de forma não cumulativa, ou seja, permitindo o aproveitamento de créditos sobre a aquisição de bens e serviços necessários à atividade da empresa, bem como de algumas despesas que o legislador determinou, no valor a ser pago pelo tributo. Sobre tais despesas dedutíveis, pode-se descontar através do sistema de apuração, os créditos calculados em relação a:

- Aquisições de Mercadorias para revenda, exceto se as mesmas forem sujeitas a Incidência Monofásica, Alíquota Zero ou Substituição Tributárias;
- Aquisições de Insumos para serem utilizados na fabricação de produtos;
- Aluguéis de prédios máquinas e equipamentos, utilizados na atividade da empresa, pagos à pessoas jurídicas; (Inc. IV, art. 3º, Lei 10.637);
- Energia Elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa (inciso IX, art. 3º, Lei 10.637);
- Custo de Armazenagem de Mercadorias;
- Frete CIF Saídas (Art.15, da Lei 10.833);
- Frete FOB nas Compras de Mercadorias (Art.15, da Lei 10.833);
- Depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

Alguns comentários podem ser feitos em relação a estes créditos. Em relação os bens adquiridos para revenda, as pessoas jurídicas terão opção de descontar créditos em relação as aquisições efetuadas no mês, de pessoas jurídicas domiciliadas no país, de bens para revenda, exceto o álcool para fins carburantes, as mercadorias e produtos sujeitos à substituição tributária e à incidência monofásica das referidas contribuições. Já sobre os bens e serviços utilizados como insumos, permite-se serem descontados créditos das aquisições realizadas no mês, de pessoas jurídicas residente no país, de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados

à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. Há também os créditos que são passíveis de apropriação relativos à energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Em relação aos alugueis e arrendamentos, tem-se os créditos relativos às despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos. Porém, a legislação impôs duas restrições para este cenário:

1. Os aluguéis devem ser contratados com pessoa jurídica;
2. Devem ser utilizados nas atividades empresariais. Assim sendo, os objetos alugados devem ter ao menos relação indireta com a atividade da empresa, como exemplo, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos do setor administrativo ou comercial da empresa.

Outro crédito admitido são nas aquisições de Máquinas e Equipamentos utilizados na produção de produtos em 4 anos através da Razão de 1/48, conforme o § 14 do Art. 3º da Lei 10.833/2003. Entretanto, o Art. 4º da Lei 12.546/2011 alterou o Art. 1º da Lei 11.774 e com isso a partir de Julho de 2012 permitiu-se o creditamento total de Pis e Cofins para esses maquinários.

A legislação também garante que a empresa pode aproveitar créditos sobre os gastos com frete e armazenagem, contratados na venda de bens, desde que tais gastos sejam considerados como insumos. Quando o ônus for suportado pelo vendedor, fica facultada a apropriação de créditos em relação às despesas de armazenagem de mercadoria e o frete na operação de venda.

Em relação a créditos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado, os contribuintes podem apropriar créditos relativos 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;
- edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

Define-se então que apenas as máquinas e equipamentos utilizados na fabricação e prestação de serviços podem ser considerados no cálculo dos créditos. Há opções de cálculo dos créditos sobre máquinas e equipamentos a 1/12, 1/24 e 1/48 do valor de aquisição e apropriação decrescente.

A respeito das devoluções de vendas, pode ocorrer apropriação de créditos caso a receita da venda devolvida tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior e tenha sido tributada no regime não cumulativo.

Em relação a partes e peças de reposição, quando estas não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e, ainda, sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou em produção, são consideradas insumo, sendo, portanto, passíveis de dedução de crédito.

Por fim, há também créditos admissíveis relativos aos gastos de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniformes fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (inciso X do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Em suma, tem-se que, para uma empresa industrial, o insumo é o bem ou serviço adquirido para a fabricação de bens. Nem todo gasto contabilizado como custo pode ser considerado como insumo para fins de aproveitamento de crédito. Por exemplo: custos com uniformes, refeição de empregados, material escritório utilizado na fábrica não têm sido aceitos pelo fisco (apesar de existirem argumentos a favor da tomada de crédito). Já para a empresa prestadora de serviços, insumo é o bem ou serviço adquirido para a prestação de serviços. Entretanto, não é tão simples identificar o gasto caracterizado como insumo na prestadora de serviço. Regra geral, o gasto com material e contratação de terceiros necessários e aplicados na prestação de serviços podem ser computados na apuração dos créditos. Assim sendo, a empresa prestadora de serviços é aquela que possui menor possibilidade de créditos, pois costuma aplicar mão-de-obra de seus empregados no exercício de sua atividade.

4. SIMULAÇÃO DE CASO

Há uma discussão no cenário político atual a respeito de uma possível reforma tributária, em que se pretende realizar a união do PIS e COFINS em uma única contribuição, com uma alíquota própria. Ou seja, nesse possível cenário, não haveria mais o método de cumulatividade, seria permitido apenas o regime de não-cumulatividade. Apesar da intenção de simplificar a execução da arrecadação destas contribuições, há um medo por parte principalmente das empresas do setor de serviço, pois estas seriam prejudicadas por uma eventualmente exclusão do regime de cumulatividade. Pois no caso de haver apenas a não-cumulatividade, a alíquota mais elevada seria danosa para tais empresas, que não dispõem de tantos créditos a serem apropriados.

Importante se torna, na elaboração de um Planejamento Tributário, a verificação de uma série de fatores para se definir o melhor sistema de apuração do tributo, pois, a partir desse sistema é que vai se definir o montante do tributo a recolher. Por conta da importância desse assunto, esta sessão do trabalho será destinada a realização de uma pequena simulação, onde serão apresentadas duas situações, onde uma empresa fictícia opta pelo regime de apuração no lucro presumido e pelo lucro real, para analisarmos qual regime de arrecadação se apresenta mais vantajoso na hora do recolhimento dos impostos PIS e COFINS, de acordo com suas alíquotas em cada situação. A base para esta simulação é o estudo feito por Leilson Soares Viana, disponível no periódico *Gestão e Conhecimento*, v. 3, n. 2, art. 4, de Março e Junho de 2007.

4.1. PIS

No caso do PIS, temos a alíquota de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) aplicada em cascata em toda a cadeia de produção, e de 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento), admitindo-se a dedução de algumas despesas.

Nesse aspecto, é de se destacar a seguinte condição: a empresa ao optar pelo sistema de tributação com base no lucro real, para sujeitar-se a não cumulatividade deve ter um montante de despesas dedutíveis capaz de compensar a majoração do percentual da alíquota ocorrido em função da Lei n.º 10.637/2002.

Isso, por que, a alíquota da contribuição passou de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) incidente em cascata em toda a cadeia de produção, para 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) com base não cumulativa.

Nesse exemplo utilizado, temos uma empresa que tem como faturamento médio R\$ 1.000.000,00. Esta mesma empresa, caso opte pelo regime de lucro presumido, deverá dar a contribuição referente ao PIS no valor de R\$6.500,00 (0,65% * R\$1.000.000,00). Nesse caso, por estar no regime de lucro presumido, a empresa em questão não pode apropriar-se de créditos, então o montante da contribuição será os R\$6.500,00 por inteiro.

Agora, caso a empresa opte pela modalidade de lucro real, ela terá possibilidade de descontar despesas dedutíveis do valor final da contribuição. No caso em questão, a empresa possui despesas dedutíveis referentes a compras de revendas, no valor de R\$606.100,00 (equivalente a 60,61% do faturamento médio). Aplica-se então a alíquota do PIS referente ao regime de não-cumulatividade (1,65%) tanto no faturamento médio como nas despesas dedutíveis. Desta forma, tem-se que a contribuição devida ao PIS será:

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA PIS: $1,65\% * R\$1.000.000,00$ (faturamento médio) - $1,65\% * R\$606.100,00$ (despesas dedutíveis) = **R\$6.499,35**

	Faturamento Médio	Percentual de Contribuição	Despesas Dedutíveis	Valor dedutível	Valor da Contribuição
Cumulatividade (Lucro Presumido)	R\$1.000.000,00	0,65% = R\$6.500,00	-	-	R\$6.500,00
Não-Cumulatividade (Lucro Real)	R\$1.000.000,00	1,65% = R\$16.500,00	R\$606.100,00 (60,61% do Faturamento Médio)	1,65% das despesas dedutíveis = R\$10.000,65	R\$6.499,35

Tabela de apuração do PIS Fonte: Elaborado pelo autor

Primeiramente, é necessário analisar que houve uma majoração de mais de 153% na alíquota da contribuição, quando se passou do regime cumulativo para o não-cumulativo. E com base na tabela supra, percebe-se que, para ser vantajoso o recolhimento da contribuição com base no lucro real, a empresa deve ter no mínimo uma base de cálculo de Despesas Dedutíveis equivalente a 60,61% do faturamento médio. Desta forma, apesar da ter ocorrido a majoração da alíquota, o valor final a ser recolhido será menor do que o previsto para o recolhimento com base no lucro presumido.

Para as empresas que não possuem uma base de cálculo dedutível capaz de compensar a majoração da alíquota, ainda há a opção do recolhimento com base no lucro presumido (para os casos permitidos pela lei), com uma alíquota reduzida aplicada diretamente sobre o faturamento mensal. Assim sendo é sempre necessário avaliar caso a caso os pontos trazidos pela Lei n.º 10.637 de 30 de dezembro de 2003 no momento da opção pelo regime de tributação, para se garantir a elaboração de um melhor Planejamento Tributário, no que tange à Contribuição para o Programa de Integração Social.

4.2. COFINS

Agora iremos analisar uma situação semelhante a anterior, mas para a arrecadação do COFINS. A empresa em questão, ao optar pelo sistema de tributação com base no lucro real, para sujeitar-se a não cumulatividade deve ter um montante de despesas dedutíveis capaz de compensar a majoração do percentual da alíquota ocorrida em função da Lei n.º 10.833/03, tal qual ocorreu no exemplo anterior.

Isso, por que, a alíquota da contribuição passou de 3% (três por cento) incidente em toda a cadeia de produção, para 7,6% (sete vírgula seis por cento) com base não cumulativa.

Em termos práticos, em que pese a contribuição, nos termos da Lei n.º 10.833/03 não incida mais em toda cadeia de produção, sua alíquota teve uma majoração, como visto, de mais de 153%.

Realiza-se então o mesmo processo de contabilização. A empresa possui um faturamento médio de R\$1.000.000,00, e caso decida adotar o regime tributário de lucro presumido, irá ter um percentual de contribuição de 3%, que equivale a R\$30.000,00. Como no regime de cumulatividade não há créditos a serem apropriados, este é o valor final da contribuição nessa situação.

Já no cenário em que a empresa opta pelo regime de lucro real, será permitido abater alguns descontos do valor final da contribuição. No caso em questão, supõe-se que

despesas dedutíveis referentes a compras para revenda, no valor de R\$605.300,00, que equivale a 60,53% do faturamento médio. Ao aplicar então a alíquota da contribuição, referente ao regime de não-cumulatividade (7,6%), tem-se a seguinte apuração:

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA COFINS: $7,6\% * R\$1.000.000,00$ (faturamento médio) – $7,6\% * R\$605.300,00$ (despesas dedutíveis) = **R\$29.997,20**

	Faturamento Médio	Percentual de Contribuição	Despesas Dedutíveis	Valor dedutível	Valor da Contribuição
Cumulatividade (Lucro Presumido)	R\$1.000.000,00	3% = R\$30.000,00	-	-	R\$30.000,00
Não-Cumulatividade (Lucro Real)	R\$1.000.000,00	7,6% = R\$76.000,00	R\$605.300,00 (60,53% do Faturamento Médio)	7,6% das despesas dedutíveis = R\$46.002,80	R\$29.997,20

Tabela de Apuração do COFINS Fonte: Elaborado pelo autor

Mais uma vez, com a tabela acima, verifica-se que, para ser proveitoso o recolhimento da contribuição com base no lucro real, a empresa deverá ter uma Base de Cálculo de Despesas Dedutíveis superior a 60,53% do Faturamento Médio. Pois desta forma, apesar da majoração da alíquota o valor final a ser recolhido será menor do que o previsto para o recolhimento com base no lucro presumido.

A grande discussão que tem sido travada em relação a essa questão é a situação que envolve as empresas prestadoras de serviços onde o seu maior custo é a folha de pagamento, e as empresas que estão no início da cadeia produtiva que acabarão recolhendo a contribuição em valor maior, tendo em vista não ter uma base para formação de crédito, passível de dedução em valor relevante.

Para essas empresas, ainda há a opção do recolhimento com base no lucro presumido, com uma alíquota reduzida aplicada diretamente sobre o faturamento mensal, ressaltando-se que é sempre necessário avaliar cada caso isoladamente para se buscar a elaboração de um melhor Planejamento Tributário, no que tange à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em suma, através dos dados analisados na evolução histórica, foi possível perceber a crescente importância e participação das contribuições PIS e COFINS na arrecadação geral, sendo necessário então um maior cuidado quando se trata de alterações envolvendo tais contribuições.

A partir das informações referentes à destinação das contribuições estudadas, conclui-se que elas possuem grande importância na manutenção da segurança do trabalhador. Entretanto, foi mostrado que nem sempre todo o montante arrecadado segue pra sua destinação específica, o que pode ser prejudicial caso não se tenha o devido controle por parte da administração da União, ocasionando aumento nos déficits em alguns setores sociais importantes, como o da previdência.

Em relação à discussão sobre a exclusão ou não do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, apenas nos próximos anos, com a efetivação da decisão do senado, será possível avaliar completamente os efeitos de tal mudança. Já sobre a modificação planejada na tributação atual, o ideal, de acordo com estudiosos do tema, seria buscar unificar os tributos de forma mais gradual, tendo um período de transição.

Com base então nas pesquisas e estudos feitos neste trabalho, percebe-se que ainda há certa falta de clareza em alguns pontos na legislação tributária brasileira, principalmente no que diz respeito a deduções de despesas na hora da arrecadação do PIS e COFINS no regime não cumulativo. Tal fato acaba por prejudicar os empresários, que na hora de recolherem o tributo podem acabar não usufruindo de todas as vantagens que lhe são permitidas. Através do estudo de caso hipotético, constatou-se que as empresas devem ter um cuidado na hora de se definir a forma como será feito a apuração das contribuições. Faz-se então completamente necessário um bom planejamento tributário para se evitar prejuízos advindos de uma escolha errônea.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVES, Lúcio Flávio. **Impacto do ICMS e IRPF na Distribuição de Renda no Estado do Ceará. 2010.** Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Curso de PósGraduação em Economia- CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010
- AMARAL, Lucio Sérgio de Paula Gurgel do. **Progressividade da tributação sobre o consumo: estudo comparativo entre os Estados do Ceará e São Paulo.** 2012. 70 f. Dissertação (mestrado profissional em economia do setor público) - Programa de Pós Graduação em Economia, CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza-CE, 2012.
- AQUINO, Marcelo José Gurgel de. **Efeitos da regressividade do ICMS sobre a distribuição de renda no estado do Ceará.** 2009. 54f. Dissertação (mestrado profissional em economia do setor público) - Programa de Pós Graduação em Economia, CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza-CE, 2009.
- ARVATE, P. R.; BIBERMAN, C. **Economia do setor público no Brasil.** Rio de Janeiro, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 265.
- BRASIL. **Instrução normativa nº 387**, de 20 de janeiro de 2004. Institui o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON). Publicada no **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, em 22.01.2004.
- BRASIL. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). Publicada no **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, em 31.12.2002.
- BRASIL. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Publicada no **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, em 30.12.2003.
- BRASIL. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Dispõe a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Publicada no **Diário Oficial Da União**, Brasília, DF, em 28.11.1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 25
- CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada.** São Paulo: Atlas, 2009.

DERZI Misabel de Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ICMS - Não-cumulatividade etemas afins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [et al]. **Pesquisas Tributárias. Nova Série; 10 - O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, 2004

DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. A harmonização dos IVAs do Brasil para o desenvolvimento produtivo. In: **Iva para o Brasil**, Organizadores Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho; Sergio Vasques; Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum. 2007

ERIS, I. et al. A distribuição de renda e o sistema tributário no Brasil. In: ERIS, C.C., ERIS,I.; MONTORO FILHO, F. **Finanças públicas**. São Paulo: Pioneira/FIPE,1983.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário Nacional Comentado**: Revista e atualizada com a LC nº 118/05. 6. ed. Sao Paulo: Atlas, 2005. , p.51

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002
GOMIDES, Jose Eduardo; SILVA, Andrea Candida. **O surgimento da expressão "governance", governança e governança ambiental**. 2005, p. 25

LIMA, José Sidney Valente. **O efeito do ICMS e do IRPF na distribuição de renda das famílias cearenses**. 2014. 43f. Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós Graduação em Economia, CAEN, Fortaleza-CE, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. A compensação que extingue o crédito tributário e a não cumulatividade do ICMS e do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 204, set. 2012

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2009. 157 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009

MELLO, Antônio Carlos de Martins. A questão da não cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009

MENDES, M. J. **Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais**. Brasília: Senado Federal, 2008. (Texto para Discussão, n. 49). Disponível em: <<http://goo.gl/ILGqZH>>. Acesso em: 22 out. 2017

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 222-223.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva et al. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Julio M. de; MATTA, Soraia Monteiro da. “**Guerra fiscal e glosa de créditos**”, **Sistema Tributário Brasileiro e a crise atual**. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET- Editora Noesis, 2009

OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PAYERAS, José Adrian Pintos. **ANÁLISE DA PROGRESSIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE A POPULAÇÃO BRASILEIRA**. Disponível em: <<http://ppe.ipea.gov.br/index.php/pppe/article/viewFile/1224/1072>>. Acesso em: 22 nov. 2017.

PÊGAS, P.H. **Pis e Cofins**. 4º ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária: teoria e prática**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Barros, 2004.

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

RABELLO, Gabriel Gouvêa; OLIVEIRA, João Maria de. **TRIBUTAÇÃO SOBRE EMPRESAS NO BRASIL: COMPARAÇÃO INTERNACIONAL**. 2015. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5714/1/Radar_n41_tributação.pdf> Acesso em: 22 out. 2017.

RABELLO, Gabriel Gouvêa; OLIVEIRA, João Maria de. **TRIBUTAÇÃO SOBRE EMPRESAS NO BRASIL: COMPARAÇÃO INTERNACIONAL**. 2015. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5714/1/Radar_n41_tributação.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2017.

RAMALHO, Rochelle Dias; RAMOS, Christiane Sousa. **Os efeitos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS em uma Indústria Têxtil**. Revista de Contabilidade da UNI7, [S.l.], v. 1, n. 1, jan. 2016.

REZENDE, Fernando. **FINANÇAS PÚBLICAS: OBJETIVOS E ALTERNATIVAS DE INTERVENÇÃO**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.a., 2001. 382 p.

RODRIGUES, J. J. **Carga Tributária sobre os Salários**. Ministério da Fazenda - Secretaria da Receita Federal. Brasília: 1998. Texto para discussão 01.

RULLO, Carmine. **Lucro Real ou Lucro presumido: Por Qual Optar?**. Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 71-72

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado in SABBAG, Eduardo(org.). **Estudos Tributários** – São Paulo: Saraiva. 2014

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A não-cumulatividade no direito tributário brasileiro. In: **O princípio da não-cumulatividade**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 2004. P.258

STIGLITZ, J. E. **Economics of the public sector**. 2. ed. New York: WW Norton, 1988.

STIGLITZ, J. **Economics of the Public Sector**. New York. Norton & Company, 3ª edição, 1999.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. ICMS: distorções e medidas de reforma/ Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos – Vol XIII - São Paulo: Quartier Latin, 2014

VIANA, Soares Leilson. **A cumulatividade e a Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS**. Gestão e Conhecimento, v. 3, n. 2, art. 4, março/ junho 2007. Disponível em: <<https://www.pucpcaldas.br/graduacao/administracao/revista/artigos/v3n2/v3n2a4.pdf> > Acesso em: 09 mai. 2016

VIANNA, S. W., L. C. G. Magalhães, F. G. Silveira e F. A. Tomich (2000) “**Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil**”, Texto para Discussão no. 757, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, Brasília.

VIOL, Andréa Lemgruber; RODRIGUES, Jefferson José et PAES, Nelson Leitão. **A Progressividade no Consumo - Tributação Cumulativa sobre o Valor Agregado**. Brasília: Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de Política Tributária. Estudo Tributário n. 4. Março 2002.

VOLPATO, Juliani Bianchini. **O impacto da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS: estudo de caso em uma transportadora**. TCC (Graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina. Centro Socioeconômico. Curso de Ciências Contábeis. 2012

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não Cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

ZANOTELLI, Marli. **Pis e Cofins Cumulativos e Não-Cumulativos em uma Empresa tributada pelo Lucro Real**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina) Florianópolis, 2005.