

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS PASSO FUNDO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

ANA CLÁUDIA DE SALES

**Impactos da alteração de regime tributário para os cálculos de PIS e COFINS:
Estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços da construção civil.**

PASSO FUNDO

2014

ANA CLÁUDIA DE SALES

**Impactos da alteração de regime tributário para os cálculos de PIS e COFINS:
Estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços da construção civil.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador: Prof. Jorge dos Santos Aravites

PASSO FUNDO

2014

ANA CLÁUDIA DE SALES

**Impactos da alteração de regime tributário para os cálculos de PIS e COFINS:
Estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços da construção civil.**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em 03 de Dezembro de 2014, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof^o. Esp. Jorge dos Santos Aravites
UPF – Orientador

Prof^o. Esp. Gustavo Ferres
UPF

Prof^a. Ms. Maristela Capacchi
UPF

PASSO FUNDO

2014

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, por simplesmente me darem a vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em especial à Deus, por possibilitar estar concluindo mais uma importante etapa de minha vida.

Meus agradecimentos constantes, à família, meu porto seguro, que sempre estiveram presentes no meu dia a dia, me auxiliando, acalmando, confortando e dando total apoio e respeito.

Aos meus colegas de classe, os quais passaram a se fazer fundamental em minha jornada, pois sempre me auxiliaram, me alegraram, me confortaram e me estenderam a mão quando necessitei.

Aos amigos que conquistei durante a jornada acadêmica, os quais levarei para sempre, com grande carinho e gratidão.

Ao Professor Orientador Jorge José Aravites, pela compreensão, atenção e ajuda que me oferecete ao longo do semestre acadêmico, para que esta etapa fosse concluída.

Os agradecimentos se estenderiam por diversas páginas, pois sou muito grata a diversas pessoas que fazem parte do meu dia a dia e assim contribuíram, direta ou indiretamente, para que esta conquista se realizasse. Àquelas pessoas que sempre estavam disponíveis a me estender a mão, me auxiliando, me ensinando e me mostrando qual o melhor caminho a ser seguido, para assim concluir mais esta etapa com sucesso.

Porém, alguns agradecimentos especiais, aos meus pais José e Carmem, por me darem a vida e por sempre estarem presentes. Sem eles, esta etapa não teria começo. Agradeço também ao meu namorado, Wagner Rogério Borlina, por ser a pessoa que és e estar ao meu lado todos os dias, me auxiliando, com calma, gratidão, compreensão e respeito.

A todos, muito obrigada, pelos ensinamentos e por fazerem parte desta conquista.

“A vida não é medida pela quantidade de vezes que respiramos, mas pelos momentos que nos tiram a respiração. Viva intensamente cada minuto”.

(Autor Desconhecido)

RESUMO

SALES, Ana Cláudia de. **Estudo de caso sobre a mudança de regime de tributação para os cálculos de PIS e COFINS de uma empresa prestadora de serviços da construção civil.** Passo Fundo, 2014, 65f. Trabalho de Conclusão de Curso. (Curso de Ciências Contábeis. UPF, 2014).

Atualmente, a legislação tributária anda em constante movimento. Está a todo momento sendo atualizada, revogada, aprimorada, com isso as empresas necessitam acompanhar este desenvolvimento fiscal para assim ficar em dia com o fisco. A mudança de regime de tributação dos tributos incidentes sobre o faturamento é o principal foco deste estudo. Neste contexto, o presente trabalho tem por objetivo apresentar a correta aplicabilidade da mudança de regime para os cálculos do PIS e da COFINS, ou seja, tributar pelo regime não cumulativo uma empresa que tributa pelo regime cumulativo. Este estudo foi aplicado com base nos dados apresentados por uma prestadora de serviços de montagem de estruturas metálicas, tributada pelo Lucro Real, porem com receita excluída da base de cálculo do regime não cumulativo, tributando assim com base na cumulatividade, regra esta que deverá entrar em vigor a partir de 2020. Trata-se de um estudo de caso, utilizando os números apresentados pela empresa, os quais foram apurados no exercício de 2013. Seguindo a legislação que regulamenta a alteração do regime de tributação chegou-se à conclusão de que ao mudar de regime, a empresa estudada terá saldos de PIS e COFINS a recolher, aproximadamente, 153% mais onerosos do que os até então apurados. Este significativo aumento de débitos Federais, se dá pincipalmente pela atividade exercida pela empresa, a qual não possui elevado volume de insumos em comparação com sua receita, onde seu maior custo concentra-se em mão de obra.

Palavras-Chave: Regimes Tributários. PIS e COFINS. Regime Cumulativo. Regime Não Cumulativo.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Usuários das informações contábeis	18
Quadro 2 - Esquema de apuração de créditos de PIS/COFINS.....	35

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Modalidades de contribuição e alíquotas	29
Tabela 2 - Cálculo do PIS e COFINS não cumulativos	33
Tabela 3 - Demonstrativo cálculo regime cumulativo	47
Tabela 4 - Demonstrativo cálculo regime não cumulativo.....	49
Tabela 5 - Relação CFOP para apuração de créditos PIS/COFINS	50
Tabela 6 – Demonstração de Resultados Regime Cumulativo e Não Cumulativo	57
Tabela 7 - Apuração da carga tributária entre os regimes	58

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Faturamento do exercício 2013.....	46
Gráfico 2 - Apuração regime cumulativo.....	52
Gráfico 3 - Apuração regime não cumulativo	53
Gráfico 4 - Saldos finais de PIS e COFINS	54

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

Arts. - Artigos

CFOP – Código Fiscal da Operação e Prestação

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

EFD – Escrituração Fiscal Digital

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação

IN – Instrução Normativa

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

MP – Medida Provisória

PERDComp – Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação

PIS – Programa de Integração Social

PFN – Procuradoria da Fazenda Nacional

RFB – Receita Federal do Brasil

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

SRF – Secretaria da Receita Federal

TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO.....	14
1.3	OBJETIVOS	15
1.3.1	Objetivo geral.....	15
1.3.2	Objetivos específicos.....	15
2	REFERENCIAL TEORICO	16
2.1	CONTABILIDADE.....	16
2.1.1	Definição e objetivos.....	16
2.1.2	Funções e usuários da contabilidade.....	17
2.1.3	Demonstrações Contábeis	18
2.1.3.1	<i>Balço Patrimonial.....</i>	19
2.1.3.2	<i>Demonstração do Resultado.....</i>	19
2.1.4	Contabilidade tributária	20
2.2	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	20
2.2.1	Tributos	21
2.2.2	Fato gerador do imposto	23
2.2.3	Lucro Presumido	24
2.2.4	Lucro Real	24
2.3	TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O FATURAMENTO	25
2.3.1	PIS/PASEP e COFINS.	25
2.3.1.1	<i>PIS/PASEP.....</i>	25
2.3.1.2	<i>COFINS.....</i>	26
2.3.2	Base de cálculo	27
2.3.3	Alíquotas.....	29
2.4	REGIMES DE APURAÇÃO	29
2.4.1	PIS e COFINS Cumulativos	30
2.4.2	PIS e COFINS Não Cumulativos	31
2.4.3	Créditos.....	33
2.4.3.1	<i>Limitações na utilização de créditos</i>	36
2.4.3.2	<i>Créditos sobre insumos na prestação de serviços.....</i>	38
2.5	FISCO X CONTRIBUINTES	38
2.5.1	Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.....	39
2.5.2	Escrituração Fiscal Digital: EFD – Contribuições	40
2.6	LEI Nº 12.375, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2010.....	41
2.7	FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	42
3	METODOLOGIA.....	43
3.1	CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA	43
3.2	PLANO DE COLETA DE DADOS.....	44

3.3	ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS	45
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	46
4.1	DESCRIÇÃO DO FATURAMENTO.....	46
4.2	APURAÇÃO REGIME CUMULATIVO	47
4.3	REGIME NÃO CUMULATIVO	48
4.4	COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES	52
4.5	MUDANÇAS NAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	54
4.6	SUGESTÕES PARA A EMPRESA.....	55
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
	REFERÊNCIAS	62

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A contabilidade representa a ciência que estuda, registra e controla os atos administrativos, transformando-os em fatos contábeis. Estes fatos contábeis devem ser ordenados em demonstrações, com objetivo de fornecer informações suficientes para que a administração das instituições possa decidir o melhor caminho a seguir, através da geração de informações ricas em qualidade e conteúdo, assim define Pêgas (2011, p. 17).

Destaca Lopes de Sá (2010, p. 100), que a pratica contábil não se preocupa com as formas, com os aspectos legais, mas com o governo efetivo do patrimônio, com isso, é empregando-se essa tecnologia da Contabilidade que a ciência se faz mais presente e é através dela que maior utilidade se presta ao empresário, oferecendo-lhes elementos para que possa construir a prosperidade.

Na mesma sistemática, Pêgas (2011, p. 63) destaca que a contabilidade brasileira sempre foi muito influenciada pelos aspectos fiscais, porém num momento de enorme mudança nas práticas contábeis, a legislação fiscal precisa se posicionar para assim direcionar aos contribuintes em relação ao cálculo dos pesados tributos.

Hoje, o sistema tributário brasileiro é um dos mais detalhados do mundo, devido às constantes alterações sofridas na legislação e a elevada carga tributária. Por isso, tem sido crescente a demanda no mercado por profissionais qualificados, que se dediquem a estudar as “brechas” da legislação e encontrar caminhos que objetivem a economia de impostos pelas empresas.

A realidade atual das empresas da construção civil é imparcial. Ao vigorar as Leis 10833/03 e 10.637/02, ambas causaram incertezas quanto a apuração do PIS e da COFINS, pois

ambas as Leis alteram para o Regime Não Cumulativo, as receitas que até então eram tributadas pelo Regime Cumulativo. Porém, seus arts. 8 e 10, respectivamente, excluem da base de cálculo não cumulativa, as receitas auferidas na prestação de serviços da construção civil.

Após passarem por adaptações, novamente a legislação causa incertezas nas apurações para estas empresas. Implanta-se assim a Lei 12.375 de 30 de dezembro de 2010, a qual irá alterar, ou seja, obrigar as empresas da construção civil a tributarem o PIS e a COFINS, pelo Regime Não Cumulativo, a partir do ano de 2020.

O presente trabalho vem na direção de esclarecer as incertezas e a insegurança da empresa em estudo acerca dos impactos que esta alteração irá produzir na empresa, tanto em relação a carga tributária como em relação às obrigações acessórias.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO

As empresas buscam, a cada dia, maneiras de reduzir sua carga tributária. Para isto, foi sugerido o planejamento tributário, o qual analisa as formas de tributação nas quais a empresa poderá se enquadrar e compara estas com aquela em que a empresa é tributada atualmente.

Com uma concorrência cada vez mais acirrada e para ser competitivo sem deixar que os custos prejudiquem a maximização da empresa, precisa-se investir em planejamento tributário. A estratégia que a empresa adota visando essa economia na carga tributária beneficia de maneira correta o desempenho empresarial.

A importância deste estudo se ressalta em virtude de que a instituição em pesquisa, uma montadora do ramo da construção civil, terá uma base científica concreta de que a alteração no regime de tributação da mesma, pode provocar mudanças consideráveis nos resultados. A mesma necessitará juntamente com o regime, passar por diversas mudanças corporativas, com o intuito de se manter em dia com as obrigações tributárias e assim proceder de maneira correta quando da apuração de seus tributos.

Diante deste contexto, o tema de pesquisa deste trabalho é o de analisar qual impacto ocasionará a alteração do regime de tributação para os cálculos de PIS e COFINS de cumulativo para não cumulativo prevista para 01/01/2020 em uma empresa da construção civil.

1.3 OBJETIVOS

Descreve-se abaixo os objetivos que auxiliarão na concretização desta pesquisa e na obtenção da resposta para o problema em questão.

1.3.1 Objetivo geral

Analisar qual impacto ocasionará a alteração do regime de tributação para os cálculos de PIS e COFINS do regime cumulativo para não cumulativo em uma empresa da construção civil.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) Conhecer as definições legais para as contribuições de PIS e COFINS;
- b) Calcular o PIS e o COFINS devido pelos regimes cumulativo e não cumulativos no ano de 2013 na empresa em estudo;
- c) Identificar as alterações na carga tributária e nas obrigações acessórias ocorridas na mudança do regime tributário, previstas na Lei 12.375 de 30 de dezembro de 2010;
- d) Identificar os impactos da mudança do regime cumulativo para não cumulativo no que tange ao lucro da empresa;
- e) Identificar, a partir da obrigatoriedade do regime não cumulativo, a viabilidade da mudança da empresa para o lucro presumido;

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 CONTABILIDADE

Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das Entidades, mediante registro, demonstrações expositivas e a interpretação dos fatos nele ocorridos com o fim de oferecer informações sobre sua composição e suas variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (HERRMANN JUNIOR, 1996).

A contabilidade é a fonte de informações para a execução de um bom planejamento tributário.

2.1.1 Definição e objetivos

A contabilidade sempre passa a ser um assunto confuso e complicado, porém muito importante. Conforme relata Marion (2004, p. 26), “todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas na contabilidade”, entretanto a “contabilidade não deve ser feita visando basicamente atender as exigências do Governo, mas, o que é muito mais importante, auxiliar as pessoas a tomarem decisões”.

Para que todas as informações extraídas da Contabilidade sejam aplicadas de maneira correta e tenham um entendimento a altura, necessita-se entender o que é a Contabilidade. Com isso, Marion (2004) afirma que a Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações uteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar seus usuários a tomarem decisões mais precisas. Com o passar do

tempo, o Governo também passou a utilizar-se dela a fim de arrecadar impostos e assim, tornando-a obrigatória para a maioria das empresas.

Partindo do propósito de que uma empresa necessita de uma boa contabilidade, toma-se por base Iudícibus (2010, p. 14) onde define que “o objetivo principal da contabilidade é fornecer informação econômica, física, de produtividade social relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

Resume-se, assim, que a contabilidade é um importante sistema de informações onde registra as operações da sociedade em sistemas distintos, porém integrados. Griffin (2012, p.4) relata que “a Contabilidade é uma arte, no entanto, devemos compreender que ela é praticada dentro de um corpo de conhecimento que inclui conceitos e princípios que evoluíram [...]”.

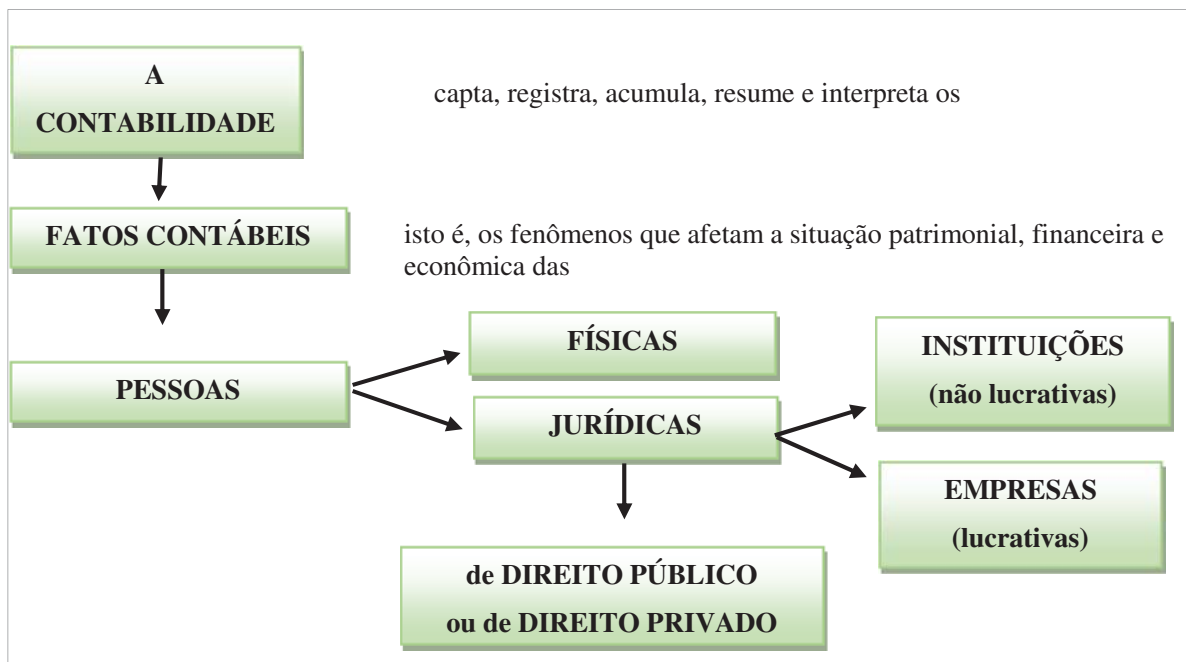
2.1.2 Funções e usuários da contabilidade

Para que a contabilidade seja executada da maneira mais aproximada do correto, necessita-se acima de tudo entender para quais situações cada desfecho da mesma pode ser utilizada. Com isso, define-se como função da contabilidade, “assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas desenvolvidas (GRECO *et al*, 2006, p. 2).

Analisa-se assim, que os fatos contábeis devem sempre permitir que as informações a respeito de demonstrativos e relatórios apresentados pelas entidades, sejam condizentes e utilizáveis pelos usuários de interesse.

O que ocorre em uma empresa não interessa só a empresa, mas também a muitas pessoas, ocorrendo o mesmo com as instituições de finalidades não lucrativas, afirma Lopes de Sá (2010, p. 93). Muitos são os que se beneficiam da cultura contábil e de suas tecnologias e aplicações científicas.

A contabilidade aplica-se a diversos usuários, pois estes são pessoas que utilizam as informações contábeis de acordo com seus interesses. No Quadro 1, define-se de maneira resumida os principais interessados nestas informações.



Quadro 1 - Usuários das informações contábeis

Fonte: GRECO *et al*, 2006, p. 2

Pêgas (2011, p. 94) conceitua que para medir a imensa utilidade e valor da nossa Contabilidade, basta ter como base de raciocínio que: a Contabilidade, sendo a ciência apta para contribuir, por meio de modelos à prosperidade das empresas e instituições, pode ensejar a prosperidade do todo social, ou seja, é a ciência competente para construir a prosperidade social a partir da somatória das unidades.

2.1.3 Demonstrações Contábeis

Aborda-se a seguir os conceitos sobre duas das demonstrações contábeis obrigatórias, instituídas pela Lei 6.404/76 e alterações posteriores.

2.1.3.1 *Balço Patrimonial*

Conforme descrito em Greco *et al* (2006, p. 73), “o balanço patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, em uma determinada data, a posição patrimonial financeira.”

Analisa, Matarazzo (2003), que Balço Patrimonial é a demonstração que apresenta todos os bens e direitos da empresa (Ativo), assim como as obrigações (Passivo), em uma determinada data. O Balço Patrimonial é uma peça importantíssima para a gestão financeira, demonstrando de forma clara o resultado da gestão dos recursos até o momento e guiando as decisões futuras.

Segundo Padoveze (2005, p. 17), “o Balço Patrimonial evidencia a situação patrimonial total, após cada evento, em valor e em quantidade, dos investimentos realizados, suas fontes de financiamento (Passivo) e onde estão aplicados (Ativos)”.

Para Iudícibus (2006), o Balço Patrimonial é um relatório que se objetiva em apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, dessa forma, trata-se de um relatório com posição estática.

Esta demonstração encontra-se entre as de maior utilidade e de alta relevância quando fala-se em demonstrações contábeis.

2.1.3.2 *Demonstração do Resultado*

Trata-se de um resumo do movimento de certas entradas e saídas no balanço, retratando o fluxo econômico da empresa, ou seja, para a Demonstração do Resultado não importa se uma receita ou despesa tenha reflexos em dinheiro, basta apenas que afete o Patrimônio Líquido (MATARAZZO, 2003).

Para Greco *et al* (2006, p. 93), esta é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado em um determinado período da entidade. A determinação do resultado, observado o princípio da competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas.

Conforme a Lei nº 11.638, o conteúdo da Demonstração do Resultado do Exercício deve ser apresentado na forma dedutiva, com os detalhes necessários das receitas, despesas, ganhos

e perdas e definindo claramente o lucro ou prejuízo líquido do exercício.

Com base nesta demonstração, pode-se efetuar uma análise clara e objetiva da situação da entidade em determinado período bem como efetuar comparação entre os períodos.

2.1.4 Contabilidade tributária

Oliveira *et al* (2005), afirmam que o conceito de contabilidade tributária abrange: a especialização da contabilidade, que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária e, ainda, é o ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando o dia-a-dia empresarial às obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

A contabilidade tributária sofreu alterações a partir das Leis 11.638/07 e 11.941/09, as quais alteraram a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), pois estas têm por objetivo a convergência da contabilidade brasileira para as normas internacionais de contabilidade. Sendo assim, nossas empresas devem ser competitivas, havendo, para isso, necessidade dos mais rigorosos controles possíveis sobre custos administrativos, financeiros, produtivos e tributários (Oliveira, 2011, p. 17).

Conclui-se, através de Fabretti (2000, p. 29) que o objeto da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A definição do rumo financeiro que a empresa pode seguir, começa pela correta escolha de uma forma de tributação coerente e adequada. Para isto, o planejamento tributário tem enorme influência nas instituições. Para definição, Oliveira *et al* (2011, p. 19) utilizam a redução de custos como uma estratégia que mais é empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Afirma que:

Sem dúvida, para obter o melhor resultado em uma economia instável com altas taxas de tributação como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que as empresas dispõem, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial.

Fabretti (2009, p.9) diz que analisando as alternativas e as lacunas (brechas) existentes na legislação, verifica-se que, através dos anos, o Fisco vem eliminando-as por sucessivas alterações das leis. A explicação para tal fato é de que o Fisco acaba sendo prejudicado em termos de volume de arrecadação. O planejamento aproveita-se das brechas da legislação e acaba diminuindo significativamente o montante pago, isto é benéfico para as empresas e, ao mesmo tempo, prejudicial ao Fisco.

Porém, sempre deve-se atentar e estar prevenido, pois, conforme analisa Fabretti (2009), o planejamento tributário preventivo (antes do fato gerador) produz a redução da carga tributária dentro da legalidade. O perigo do mau planejamento é redundas em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais, classificadas como crime da sonegação fiscal.

Em muitos casos o planejamento tributário é confundido com a sonegação fiscal, porém encontra-se descrições distintas para ambos, onde planejar é escolher, entre duas ou mais opções licitas, a que resulte no menor valor de tributos a pagar. Já sonegar é utilizar meios ilegais para deixar de recolher os tributos. (Oliveira, 2011, p. 20).

Como convive-se diariamente com notícias e manchetes de que o Brasil é um dos países que tem a maior carga tributária, necessita-se ter uma habilidade maior, pois apesar de grande, também é muito complexa de se acompanhar, interpretar, e principalmente fazer cumprir a legislação tributária. Dominar essas funções é o ponto de partida para os administradores planejarem uma possível redução da carga tributária nas empresas onde atuam, ou não expô-las a riscos fiscais (Oliveira *apud* KPMG, 2005, p. 22).

Para poder entender melhor as colocações acima, destaca-se a seguir algumas definições que são de suma importância no planejamento tributário.

2.2.1 Tributos

Para definição, utiliza-se das oratórias previstas no art. 3º do Código Tributário Nacional. [...] tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se

possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada [...] (BRASIL, 1966).

Segundo a Constituição Federal, no seu art. 145, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos; ou seja, Competência Tributária impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições “parafiscais”. (BRASIL, 1988).

Para análise e compreensão dos tributos, abaixo lista-se os tributos de maior relevância no cenário fiscal brasileiro:

- a) Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
 - a. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
 - b. Imposto sobre a Exportação (IE)
 - c. Imposto sobre a Importação (II)
 - d. Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)
 - e. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
 - f. Programa de Integração Social (PIS)
 - g. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IRPJ)

Conhecer para poder executar é uma prática bastante relevante quando fala-se em tributação, neste contexto Oliveira (2011, p. 20) analisam que a finalidade principal de um bom planejamento tributário é a economia de impostos sem infringir a legislação. Para alcançar êxito nessa atividade, o contador precisa, com profundidade, conhecer todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente em relação aos impostos não cumulativos – ICMS e IPI – além das contribuições para o PIS e a COFINS; conhecer todas as situações em que é possível a postergação dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa; conhecer todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis no cálculo do lucro tributável; se oportuno e aproveitar as brechas (lacunas) deixadas pela legislação, para tanto ficando atento às mudanças nas normas e os impactos nos resultados da empresa, observando criteriosamente as atividades desenvolvidas; identificar todos os incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos governos federal, estadual e municipal.

Apesar de indispensável, o planejamento tributário é acima de tudo a forma de definição de opção por um regime de tributação (Lucro Presumido, Lucro Real ou Arbitrado). Estes devem ser definidos para fins de tributação de recolhimento do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ). Como consequência esta opção implica obrigatoriedade de apuração da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), (Oliveira, 2005)

A definição por um ou outro regime de tributação deve estar baseada na margem de

lucro da empresa, sempre antes do IRPJ e da CSLL, que são obtidas nas demonstrações contábeis do período anterior e em sua projeção até o final do ano.

Como exemplo dos impactos de opção de tributação, está que o ingresso no lucro real determina automaticamente o fim da cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, elevando suas alíquotas de 0,65% para 1,65% e de 3,0% para 7,6%, respectivamente. Seguindo este contexto, raramente encontraram-se vantagens fiscais ao enquadrar prestadoras de serviços no regime de lucro real, uma vez que tais empresas dificilmente creditam-se de valores a serem compensados de tais contribuições. (Oliveira, 2005, p.191).

2.2.2 Fato gerador do imposto

Todo o imposto tem uma origem e uma definição. As definições foram descritas de forma básica nos tópicos acima, sendo assim define-se no Código Tributário Brasileiro, Art. 114 que, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, já fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Tomando por base a constituição, encontra-se também em Oliveira (2005, p. 56):

Um fato gerador é considerado ocorrido e seus efeitos existentes, quando reunidas as provas materiais necessárias à sua ocorrência (situação de fato) ou quando a situação foi definitivamente constituída de acordo com as normas previstas no Direito Aplicável (situação jurídica). No entanto, há casos em que uma situação, para estar definitivamente constituída, depende de um evento futuro e incerto constituído por um ato jurídico.

Assim, a obrigação tributária surge no momento em que alguém se encontra na situação descrita na lei, isto é, no momento em que se individualiza de forma concreta a situação prevista de forma genérica e abstrata na norma legal.

2.2.3 Lucro Presumido

Lucro presumido, conforme o conceito de Oliveira *et al* (2011) é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real.

O art. 13, da Lei nº 9.718 de novembro de 1998, com a redação dada pelas Lei nº 10.637 de 2002, estabelece:

“Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 40.000.000,00 (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 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação ao todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observando o critério adotado pela pessoa jurídica caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.”

A opção por essa modalidade de tributação, segundo Oliveira *et al* (2011, p. 182) é definida no decorrer do ano-calendário e manifestada com o recolhimento no mês de abril da primeira ou única cota correspondente ao primeiro período trimestral de apuração do ano-calendário (janeiro a março) ou já no mês de janeiro de cada ano.

2.2.4 Lucro Real

Conceitua Oliveira *et al*: é o lucro líquido do período apurado, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Os ajustes do lucro líquido do período de apuração e a demonstração da apuração do lucro real devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

2.3 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O FATURAMENTO

Diversos são os tributos incidentes sobre todas as mercadorias e serviços adquiridos pelos consumidores de todas as classes. Para dar continuidade ao estudo da Contabilidade Tributária, em Greco *et al* (2006, p. 147) analisam que “os incidentes sobre o faturamento são definidos como aqueles que tributam as receitas no momento da entrega de bens ou serviços, simultâneos a emissão de notas fiscais, que permitirão o cálculo dos tributos que lhe incidem”.

Enquadram-se nesta categoria o PIS/PASEP, a COFINS, o ISSQN e o SIMPLES.

2.3.1 PIS/PASEP e COFINS.

Listado em Pêgas (2011, p. 551), as contribuições para PIS e COFINS arrecadaram em 2010 em torno de R\$ 175 bilhões. A COFINS, por exemplo, é o quarto tributo em arrecadação no país. Devido a relevância da arrecadação e a complexidade da legislação, será apresentado um breve histórico das duas contribuições.

2.3.1.1 PIS/PASEP

O Programa de Integração Social – PIS, foi instituído em 1970, pela Lei Complementar nº 7. A partir desta criou-se uma contribuição destinada à criação do Programa de Integração Social para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Com as modificações que se seguiram, a contribuição referida deveria ser calculada sobre o faturamento; sobre o valor do Imposto de Renda devido ou como se devido fosse, sobre a folha de salários (Oliveira e Filho, 2005, p. 494).

Segundo Pêgas (2011), a partir de dezembro de 2002, o PIS/PASEP passou a ser cobrado pelo método não cumulativo para as empresas que utilizam o lucro real como forma de tributação e o método cumulativo para as empresas que utilizam o lucro presumido ou arbitrado.

2.3.1.2 COFINS

Como origem do COFINS, Oliveira *et al* (2005, p. 234) destaca que a mesma foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de Dezembro de 1991. Trata-se, da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do Art. 195 da Constituição Federal, um tributo que incide sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas. Os objetivos da seguridade social são os de assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Como fundamentação legal, o Art. 195 da Constituição Federal declara:

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; [...]

Seguindo este contexto, Oliveira *et al* (2005, p. 234), transcreve que conforme o art. 1º da Lei Complementar nº 70/91, o sujeito passivo da mencionada obrigação tributária é a pessoa jurídica em geral e a ela equiparada pela Legislação do Imposto de Renda, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis. O inciso 7 do art. 195 da Constituição Federal 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 entidade filantrópica [...].

Pêgas (2011, p. 553) diz que a COFINS, pelo método não cumulativo, seguiu o mesmo modelo do PIS/PASEP, entrando em vigor a partir de fevereiro de 2004. Assim como acontece com o PIS/PASEP, a COFINS tem cobrança diferenciada em alguns setores da atividade econômica, conforme mencionado acima.

Trata-se no art. 1º da Lei 10.833/03 que a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

2.3.2 Base de cálculo

Para aplicabilidade dos impostos conceituados acima, recomenda-se ter em mente o que relata Neves e Viceconti (2002, p. 93), onde definem por base de cálculo o valor do faturamento, assim entendido como o valor da receita bruta mensal da pessoa jurídica, ajustado pelas exclusões autorizadas pela legislação.

Para Oliveira (2005, p. 148), a partir de 1º de fevereiro de 1999, com a edição da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo dessas contribuições (PIS e COFINS) é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada às receitas, sendo deduzidas aquelas previstas como:

- a) As vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos no ato da venda – concedidos anterior a emissão da nota fiscal;
- b) O IPI destacado nas notas fiscais de venda e o ICMS cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário;
- c) As reversões de provisões anteriormente constituídas e as recuperações de créditos baixadas como perda que não representem ingresso de novas receitas;
- d) Os resultados positivos de participações societárias avaliadas pelo método da equivalência patrimonial e os dividendos e lucros registrados como receitas provenientes de participações que a pessoa jurídica detiver avaliadas pelo método do custo de aquisição;
- e) A receita decorrente da venda de bens do ativo permanente;
- f) As receitas decorrentes dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;
- g) As receitas de exportação de mercadorias ao exterior;
- h) As receitas dos serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- i) Receitas do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo de embarcações e aeronaves com tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;
- j) As receitas do transporte internacional de cargas ou passageiros;
- k) As receitas auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção,

conservação, modernização; conversão e reparo de embarcações pré registradas no Registro Especial Brasileiro (REB).

- l) As receitas do frete de mercadorias importadas entre o Brasil e o exterior pelas embarcações registradas no Registro Especial Brasileiro (REB).
- m) As receitas de vendas realizadas pelo produtor – vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto Lei nº 1.248/1972 e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação ao exterior.
- n) As receitas de vendas, com o fim específico de exportação ao exterior, empresas exportadoras, registradas na Secretaria de Comercio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comercio.
- o) As receitas próprias das entidades sem fins lucrativos, previstas na Lei nº 5.764/1971.
- p) O faturamento correspondente a vendas de materiais e equipamentos, assim como a prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetuadas diretamente para a Itaipu Binacional.
- q) A parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de créditos e das obrigações do contribuinte, em função das taxas de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.
- r) Nas sociedades cooperativas, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Lei nº 10.676/2003).

Neste mesmo seguimento, Oliveira (2005, p. 148) diz:

A legislação prevê basicamente duas modalidades para o cálculo mensal do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento: a primeira é aplicada sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, em geral, enquanto a segunda destina-se exclusivamente às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, sujeitas à sistemática da não-cumulatividade, de que tratam as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com as alterações da Lei nº 10.865/04.

Pode-se assim, destacar o art. 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 os quais destacam que a Contribuição para o PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O total

das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Para diminuir o valor destas contribuições, o legislador define nos normativos, inúmeros itens que as empresas podem utilizar para alívio no recolhimento destes.

2.3.3 Alíquotas

Para aplicabilidade dos tributos até então relatados, necessita-se do conhecimento quanto os percentuais a serem tributados em cada operação que movimentem PIS e COFINS.

Para melhor desenvolver esta tese, Oliveira *et al* (2005, p. 246) analisam que são modalidades de contribuição, as quais estão diretamente vinculados à atividade operacional da pessoa jurídica, conforme demonstra Tabela 1 – Modalidades de Contribuição e Alíquotas.

Tabela 1 - Modalidades de contribuição e alíquotas

Modalidades	Alíquotas PIS/Pasep	Alíquotas COFINS
Empresas tributadas pelo Lucro Real	1,65 %	7,6%
Empresas tributadas pelo Lucro Presumido	0,65%	3%
Entidades sem fins lucrativos	1%	-

Fonte: Adaptado de acordo com Oliveira *et al* 2005, p. 247.

2.4 REGIMES DE APURAÇÃO

Conforme delineamento de Oliveira e Filho (2005, p. 496), temos diversos regimes de tributação que poderão ser alvos das contestações judiciais em face do disposto na Emenda Constitucional nº 42, onde determina que as contribuições sobre a receita e o faturamento sejam não cumulativas.

Tanto a Lei nº 10.637/02 quanto a Lei nº 10.833/03, que instituíram as contribuições na

modalidade não cumulativa, preservaram para certos setores e certas receitas o regime previsto na lei anterior, o inaugurado pela Lei nº 9.718/98. Essas leis, estabeleceram diversos regimes de apuração, tais como o regime de substituição tributária, o regime de tributação monofásica e o regime de isenção para certas receitas.

Para detalhamento, a seguir conceituação e aplicabilidade dos regimes cumulativos e não cumulativos para o PIS e para a COFINS.

2.4.1 PIS e COFINS Cumulativos

Até a criação das Leis 10.637/02 e 10.833/03, as quais tornaram o PIS e a COFINS não cumulativos, o regime de incidência destes impostos era pela cumulatividade.

Conforme demonstra a Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, no regime de incidência cumulativa, é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Observa-se também, os valores que serão aplicados, onde neste regime o PIS terá como alíquota de contribuição 0,65% e a COFINS 3%.

Conforme impõe a Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º, com alterações da MP 2.158-35/2001; IN SRF nº 247, de 2002, art. 23, para determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores:

- a) Das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- b) Das vendas canceladas;
- c) Dos descontos incondicionais concedidos;
- d) Do IPI;
- e) Do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

- f) Das reversões de provisões;
- g) Das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- h) Dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- i) Dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receitas;
- j) Das receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente.

Para que esse sistema possa ser compreendido de forma completa será analisado também o regime de incidência não cumulativo.

2.4.2 PIS e COFINS Não Cumulativos

O regime não cumulativo do PIS e do COFINS foi vigorado em 2002 e 2003, através de Leis. Possui formas de apuração diferenciadas do regime cumulativo, onde, além de outras, consiste em deduzir, dos débitos apurados, os respectivos créditos definidos na legislação.

A não cumulatividade é, pois, uma consequência subsidiária da atividade mercantil ou de prestação de serviços, que deverá ser realizada de maneira vinculada, posto necessária à apuração do imposto devido, e da qual não se pode dispor sem feri-la frontalmente. Ou, por outros caminhos, se juridicamente o princípio constitui um comando inescusável para o contribuinte, a sua submissão a ele obriga-o a proceder tal e qual a sua descrição. Neste mister, cumpre-nos analisá-lo sob o ponto de vista jurídico, observando, porém que considerações de natureza econômica serão inevitáveis (MELO, 2004, p. 124).

Para definição legal deste regime, Oliveira e Filho (2005, p. 502) dispõe que a instituição das contribuições não cumulativas foi feita em etapas. Em primeiro, a Lei nº 10.637/02, que instituiu a cobrança da contribuição devida ao PIS/Pasep na modalidade não cumulativa, que consiste no abatimento de certos valores, denominados créditos do valor da contribuição calculada sobre a receita total de cada mês, e em segundo, a Lei nº 10.833/03 que introduziu a cobrança não cumulativa para a COFINS. O modelo que foi adotado para este é idêntico ao previsto na Lei nº 10.637/02, inclusive com mudanças brutais nas alíquotas.

Para os mesmos autores, o regime da não cumulatividade não revogou ou superou o regime de apuração previsto na Lei nº 9.718/98, que continua em vigor para certas pessoas jurídicas e para certas espécies de receitas. Determinam também que “ao submeter apenas certas receitas ao regime da não cumulatividade, o quadro normativo citado, acabou por fazer com que algumas pessoas jurídicas estejam sujeitas aos dois regimes de apuração e recolhimento das referidas contribuições”.

Destacam também, que “o regime da não cumulatividade é bastante complexo; nele estão compreendidas normas específicas aplicáveis a determinadas atividades econômicas ou a certos produtos [...]”.

Considerando aplicabilidade deste regime, Oliveira (2005, p. 150) insere que, do valor determinado, a pessoa jurídica poderá descontar créditos mediante a alíquota de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS, sobre o valor:

- a) De bens adquiridos no mês para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos adquiridos às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora (substituição tributária) ou submetidos à incidência monofásica destes tributos;
- b) De bens e serviços adquiridos no mês utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- c) Dos alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, incorridos no mês e pagos à pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa;
- d) Das despesas financeiras, incorridas no mês, decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto optantes pelo SIMPLES;
- e) Dos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- f) Dos encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra, tenha sido suportado pela locatária;
- g) Dos bens recebidos no mês em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês o de mês anterior, e tributada conforme o disposto na Lei nº 10.637/02; e
- h) Da energia elétrica consumida no mês nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Para melhor entendimento, a Tabela 2 exemplifica tal situação.

Tabela 2 - Cálculo do PIS e COFINS não cumulativos

Descrição	Valor (R\$)
Faturamento do mês	4.000.000,00
(-) Bens adquiridos para revenda	(500.000,00)
(-) Devoluções	(325.000,00)
(-) Aluguéis de prédios, maquinas e equipa.	(58.000,00)
(-) Despesas financeiras	(180.000,00)
(-) Encargos de depreciação – maq. e equipa.	(37.000,00)
(=) Total	2.900.000,00
PIS/Pasep a recolher no mês (1,65% x Total)	47.850,00
COFINS a recolher no mês (7,6% x Total)	220.400,00

Fonte: Adaptado de acordo com Oliveira 2005, p. 151 e 154.

Em resumo, Fabretti define que na verdade, o que houve a partir da implantação destes dois regimes de tributação para PIS e COFINS, foi um novo aumento da carga tributária e da complexidade da legislação tributária, ao contrário do que era lógico esperar de uma reforma tributária. Em certos casos, a pessoa jurídica pode ter um sistema misto, com parte de sua atividade econômica no regime cumulativo e parte no regime não cumulativo (2009, p. 299).

2.4.3 Créditos

Como percebe-se, a legislação que vigora sobre os impostos PIS e COFINS, é bem complexa. Em mais um “detalhe” de sua complexidade, Pêgas (2011, p. 565) apresenta que o modelo utilizado para o PIS e a COFINS é algo diferente do ICMS e IPI, por exemplo, onde neste o imposto é pago na etapa anterior e destacado em documento fiscal e é creditado pela empresa que compra um produto para revenda ou para transformação em outro produto que será vendido.

Sendo assim, para obtenção dos créditos destes impostos, serão aplicadas alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para o COFINS, sobre valores expressamente determinados em lei.

Analisando o pensamento de Fabretti (2009, p. 301), conclui-se que para obtenção dos valores de créditos, deve-se confrontar os valores de débito e do crédito apurando assim o saldo

a recolher ou a creditar-se.

Consiste ainda o autor, que é um sistema de apuração por meio de débitos e créditos, muito mais complexo do que a tributação do ICMS e IPI.

Analisando as Leis 10.637/02 e 10.833/03, em seu art. 3º, podem gerar créditos os seguintes itens:

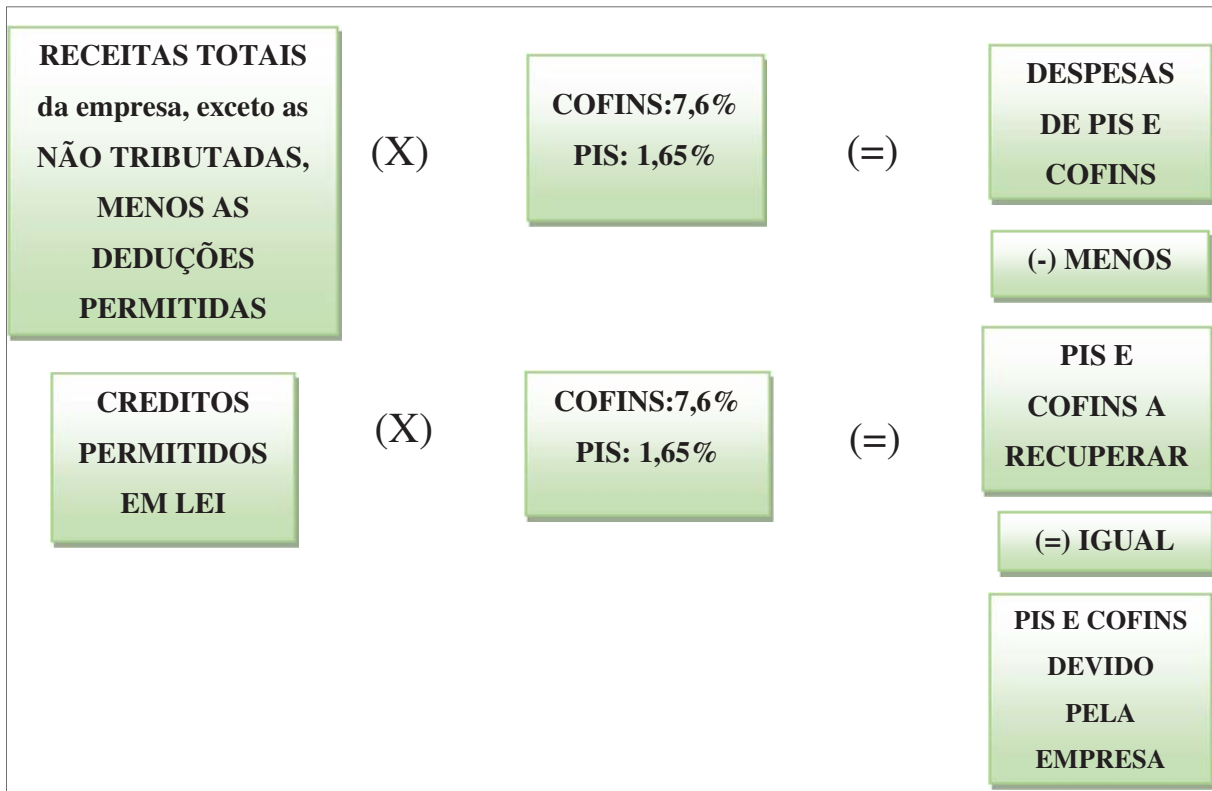
- a) Bens adquiridos para revenda, exceto aqueles em relação às mercadorias e aos produtos submetidos ao regime de substituição tributária e os relativos às Leis nº 9.990/200, 10.147/2000, 10.485/02 e 10.560/02;
- b) Bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- c) Energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- d) Alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- e) O valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;
- f) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda, ou na prestação de serviços;
- g) Edificações e benfeitorias em imóveis ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- h) Bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme disposto nessas leis;
- i) Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Estas operações determinarão o crédito através da aplicação das alíquotas acima mencionadas, sobre os valores que serão fato gerador dentro do mês de apuração, porém o crédito não aproveitado em um mês poderá ser utilizado nos meses subsequentes.

Ao analisar o tratamento contábil que Oliveira e Filho (2005, p. 519) sub estimam para o valor dos créditos de PIS e COFINS, interpreta-se que o valor dos créditos calculados de acordo com a lei não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo assim, apenas para dedução do valor devido da contribuição. Há quem defenda que, nas empresas sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS e COFINS segundo o regime da não cumulatividade, o valor do crédito destas contribuições poderia ser registrado como “reserva de subvenção”, de modo que os valores assim apurados não comporiam o lucro do período e não seriam tributados

pelo IRPJ e CSLL. Contudo, os autores não compartilham desta ideia, uma vez que o elemento que legitima o registro de um valor em conta de “reserva de subvenção” é o vínculo a um investimento.

Para detalhamento, consulta-se a Quadro 2, onde lê-se um exemplo prático da apuração de créditos até então mencionados.



Quadro 2 - Esquema de apuração de créditos de PIS/COFINS

Fonte: Pêgas (2011, p. 564).

Para que possa ser claro os princípios de créditos, Oliveira e Filho (2005, p. 519) define sobre a cumulatividade de regimes:

A pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para cada modalidade de incidência e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas relativas aos custos, das despesas e dos encargos e custos do custo de aquisição de bens e serviços considerados insumos.

O crédito será calculado a critério da pessoa jurídica, pelo método de: (a) apropriação direta, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (b) rateio proporcional, aplicando-se aos custos despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e à receita bruta total, auferidas em cada mês.

Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, no sistema de rateio referido, o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, aplica-se a relação percentual existente entre os custos vinculados à

receita sujeita à incidência não cumulativa e os custos totais incorridos no mês. O método eleito pela pessoa jurídica deve ser aplicado consistentemente por todo o ano calendário.

Contudo, o modelo utilizado para o PIS e a COFINS é algo diferente, pois a legislação separou as empresas em dois tipos, conforme a forma de tributação. Com isso, o crédito de uma empresa compradora, por exemplo, de um determinado produto, não representa necessariamente o valor pago na empresa que vendeu este bem, determina Pêgas (2011, p. 565).

2.4.3.1 Limitações na utilização de créditos

Conforme observa-se na legislação, o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

- a) Aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- b) Aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
- c) Aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

Esta limitação excetua-se o direito ao crédito em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, na forma da Lei nº 10.865, de 2004:

- a) Não dará direito ao crédito a aquisição para revenda de bens submetidos a alíquotas concentradas, de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária, e de álcool para fins carburantes.
- b) Não dará direito ao crédito a aquisição, para utilização como insumo, de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi. (Lei nº 11.196, de 2005, art. 47).
- c) Não dará direito ao crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando

revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

- d) Não dará direito ao crédito o pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI.

Em relação aos estornos de créditos, deverá ser estornado o crédito relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

A versão de bens e direitos, em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no País considera-se aquisição, para fins do desconto do crédito previsto nos Arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, somente nas hipóteses em que fosse admitido o desconto do crédito pela pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida.

Os créditos só podem ser apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, conforme informada na página 18.

Os créditos só podem ser utilizados para desconto dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS apurados sobre as receitas sujeitas à incidência não-cumulativa. Ou seja: contribuinte que tem parte das receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e parte sujeita à incidência cumulativa, não pode utilizar o crédito para diminuir o valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS calculados sobre as receitas sujeitas à incidência cumulativa.

Os créditos não ensejam compensação ou restituição, salvo expressa disposição legal, como no caso dos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

O aproveitamento de créditos não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Ressalta-se também:

- a) O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes.
- b) O valor dos créditos apurados não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.
- c) As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da

Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. O saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude dessa hipótese poderá ser objeto de compensação com débitos próprios ou ressarcimento, conforme disposto na Lei nº 11.116, de 2005.

2.4.3.2 *Créditos sobre insumos na prestação de serviços*

Para conceituar o rege a lei, Pêgas (2011, p. 569) transcreve que “a lei diz que permite crédito à aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Para que esta informação possa ser plausível, necessita-se que o contribuinte observe e analise cada detalhe posto em relação a esta dissertação, caso contrário poderá pagar um encargo tributário bem mais elevado.

Descreve ainda o autor que:

Embora o conceito de insumo definido no dicionário inclua o trabalho humano, o custo que as empresas têm com pessoal não permite credito de PIS e COFINS, pois a legislação determina claramente que apenas os pagamentos para pessoas jurídicas domiciliadas no país geram direito ao credito.

Observa-se, então, que a complexidade quanto a esta legislação se agrava a cada situação enfrentada pela empresa, pois esta deverá ter em mente que a interpretação da lei de forma inadequada pode levar os rumos financeiros da empresa a arcarem com multas a autuações de grande relevância.

2.5 FISCO X CONTRIBUINTES

Cada vez mais apertada está a situação entre Fisco e Contribuintes, tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas. Isto se dá pelo fato de que com o avanço tecnológico, tudo ficou mais hábil de ser controlado e por este motivo o Fisco consegue aumentar seu poder de controle e

arrecadação sobre os patrimônios. Para clareza e identificação, relata-se a seguir dois grandes e importantes sistemas de controle da Fiscalização.

2.5.1 Sistema Público de Escrituração Digital - SPED

Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes.

De modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

Pode-se definir como objetivos do SPED:

- a) Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.
- b) Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.
- c) Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Este sistema possui um vasto universo de atuação, onde a maioria dos contribuintes já se utiliza dos recursos de informática para efetuar tanto a escrituração fiscal como a contábil. As imagens em papel simplesmente reproduzem as informações oriundas do meio eletrônico. A facilidade de acesso à escrituração, ainda que não disponível em tempo real, amplia as possibilidades de seleção de contribuintes e, quando da realização de auditorias, gera expressiva redução no tempo de sua execução.

Em seu campo de atuação encontra-se o SPED – Fiscal, SPED – Contábil, EFD – Contribuições, NF-e, entre outros.

2.5.2 Escrituração Fiscal Digital: EFD – Contribuições

A EFD-Contribuições trata de arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não-cumulatividade.

Para sua funcionalidade, a partir de sua base de dados, a pessoa jurídica deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, informando todos os documentos fiscais e demais operações com repercussão no campo de incidência das contribuições sociais e dos créditos da não-cumulatividade, bem como da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, referentes a cada período de apuração das respectivas contribuições. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA EFD-Contribuições) fornecido na página do SPED e da RFB. O mesmo arquivo da EFD-Contribuições deverá ser validado, assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. A periodicidade de apresentação da EFD-Contribuições é mensal, devendo ser transmitido o arquivo, após a sua validação e assinatura digital, até o 10º (décimo) dia útil do segundo mês subsequente ao de referência da escrituração.

A Instrução Normativa RFB nº 1.252 de 1 de março de 2012, relata que estão obrigadas à escrituração fiscal digital em referência:

- a) Em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;
- b) Em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2012, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado;
- c) Em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2013, as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

- d) Em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos Arts. 7º e 8º da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011;
- e) Em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos §§ 3º e 4º do art. 7º e nos incisos III a V do caput do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

Quanto a correção dos arquivos já enviados, a pessoa jurídica poderá retificar os arquivos originais da EFD-Contribuições até o último dia útil do ano-calendário seguinte ao que se refere a escrituração, sem penalidade. Todavia, a retificação não será validada pela Receita Federal:

- a) Para reduzir débitos que já tenham sido encaminhados à PFN, que tenham sido objeto de auditoria interna ou de procedimento de fiscalização;
- b) Para alterar débitos em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal;
- c) Para alterar créditos já objeto de exame em procedimento de fiscalização ou objeto de análise de PERDComp.

2.6 LEI Nº 12.375, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2010

Esta medida atenderá aos interesses das empresas do ramo da construção civil que, com a edição das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que tratam, respectivamente, do recolhimento do PIS e da COFINS, segundo o critério de não cumulatividade. As novas legislações aumentaram de 3,65% para 9,25% o percentual para tributação sobre o faturamento, permitindo dedução de créditos pela aquisição de bens e produtos já tributados em etapas anteriores.

Analisando o contexto informado na Lei 10.833/03, a qual trata da não cumulatividade para a COFINS, seu Art.10 dispõe:

[...] permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:
XX – as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015; (Redação dada pela Lei nº 12.375, de 2010).

Estudando a Lei em questão, define-se assim que:

Art. 8º: O inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 10. [...]”

XX – as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015;

Para as empresas de construção civil, o problema é que grande parte da matéria prima utilizada e o elevado gasto com pessoal não geram crédito para desconto do PIS e COFINS e, por isso, a atividade acabaria sendo profundamente onerada pelas regras do sistema não cumulativo de cobrança.

2.7 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

O preço de venda é o fator mais determinante quando fala-se em lucro dentro das organizações. Fundamenta Padoveze, (2012, p. 399), que a importância da decisão do preço de venda é fundamental dentro das empresas. Relata ainda, alguns conceitos a serem observados na gestão de preço de venda, como que a fixação do preço de venda é a última decisão que a empresa deve tomar, porém é a mais importante, com isso a fixação do preço não deve ser a primeira decisão, mas a primeira coisa em que deve-se pensar ao tomar as outras decisões. Não se administra uma empresa com base em margem, mas sim pela contribuição total. É preciso assim multiplicar a margem pelo volume, para assim estimar o índice de retorno do capital investido.

Contudo, o preço de venda elenca a empresa para tomada de decisões e diversos fatores, como apresenta Martins, (2010, p. 218):

Para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto/serviço, porém esta informação por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos/serviços dos concorrentes, o preço dos produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa, etc. e tudo isso depende ainda do tipo de mercado em que a empresa atua.

Percebe-se assim, que se tem vários fatores predominantes sobre o preço de venda, os quais exigem avaliação e determinação por parte das empresas, para que assim estas consigam obter o preço de venda adequado para a atividade da empresa.

3 METODOLOGIA

Para definição, Diehl e Tatim (2004, p. 47) argumentam que a metodologia pode ser definida como o estudo e a avaliação dos diversos métodos, e tem como propósito identificar quais as possibilidades e limitação de sua aplicação no processo de pesquisa científica. Sendo assim, a metodologia permite a escolha do melhor método de abordar determinado problema, integrando os conhecimentos a respeito dos métodos em vigor nas diferentes disciplinas científicas. Trata-se então, de um conjunto de processos pelos quais se torna possível conhecer uma realidade específica, produzir um dado objeto ou até mesmo desenvolver certos procedimentos ou comportamentos.

Conforme relata Fachin (2006, p. 112), “é a etapa da adequação metodológica conforme as características da pesquisa a ser realizada”.

3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

A pesquisa em questão, desenvolve-se através de métodos de pesquisa exploratória que tem por objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses (Diehl e Tatim, 2004, p. 53).

A abordagem do problema em questão representa uma pesquisa mista, caracterizada pelos métodos de pesquisa quantitativa e qualitativa. Esta definição se dá através do conteúdo visto em Beuren apud Richardson (2012, p. 80), o qual caracteriza como pesquisa qualitativa os estudos que podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e analisar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, bem como contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar em maior

nível de profundidade o entendimento das particularidades do comportamento dos individuais. O mesmo autor apura sobre pesquisa quantitativa, o emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Destaca ainda sua importância ao ter a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitando assim que ocorram distorções de análise a interpretação.

Contudo, os dados utilizados para aplicabilidade desta pesquisa, terão tratamento de análise e aplicação de cálculos de PIS e COFINS, tomando por base os dados já computados no exercício de 2013 para que se efetive a veracidade dos mesmos, onde através destes serão obtidos novos dados, que assim possa se alcançar o objetivo comparativo desta pesquisa.

Ainda, segundo o propósito deste trabalho, caracteriza-se a pesquisa como um estudo de caso, que pelo entendimento de Gil:

[...] é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados. (2002, p.54).

Para Fachin (2006, p. 45) método de estudo de caso, é caracterizado por ser um estudo intensivo, pois neste leva-se em consideração a compreensão, como um todo, do assunto investigado, onde todos os aspectos do caso são investigados. Com a intensidade deste estudo, em seu decorrer podem até aparecer relações que de outra forma não seriam descobertas. O que se justifica, neste trabalho, pelos esforços concentrados em um objeto de estudo, a tributação da empresa estudada, tendo como dados os balanços, balancetes, livros de apuração, sendo que em outra amostra o resultado poderia ser diferente, relacionando ao fato de se trabalhar com situações concretas.

3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

Lakatos e Marconi (2008, p.167) definem a coleta de dados como: “Etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos.”

Os dados fornecidos pela empresa são de origens contábeis e gerenciais, tais como razão, planilhas de suporte ao cálculo realizado para o PIS e COFINS e outros demonstrativos

contábeis à disposição.

Os dados que possibilitarão comparativo entre os regimes de tributação das contribuições para PIS e COFINS, correspondem às receitas e despesas do ano-calendário de 2013.

Para auxílio na apuração dos cálculos com exatidão, adotou-se o método de entrevista.

3.3 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados necessários para o desenvolvimento do estudo se deram através de análise documental (relatórios contábeis e gerenciais da empresa).

Para Lakatos e Marconi (2008), a análise e interpretação de dados “representa a aplicação lógica dedutiva e indutiva do processo de investigação”.

A análise dos dados recairá sobre os dados constantes nos documentos disponibilizados pela empresa. Os documentos a serem apreciados compreendem os demonstrativos contábeis oriundos da atividade empresarial.

De tal forma, serão utilizadas tabelas ilustrativas dos cálculos de PIS e COFINS. Conhecidos os valores de impostos das duas modalidades, cumulativas e não cumulativas, serão efetuadas tabelas comparativas, que possibilitem a visualização da melhor forma de regime de tributação para o caso proposto. Sendo assim, esse trabalho consiste em buscar conhecimento das variáveis de estudo e das possibilidades de resolução do problema proposto com base na legislação vigente, aplicando tais conhecimentos sobre os dados apurados da empresa.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O presente estudo foi aplicado, sobre os resultados de uma Prestadora de Serviços de Montagem. A mesma situa-se no Rio Grande do Sul, e iniciou suas atividades em Janeiro de 2013. Tributa atualmente com base no Lucro Real, porém para os cálculos do PIS e da COFINS, a mesma utiliza o Regime Cumulativo.

4.1 DESCRIÇÃO DO FATURAMENTO

Utiliza-se como base para cálculo, os resultados apurados no exercício de 2013 onde o gráfico 1 demonstra-se o fluxo de receitas ocorridas neste período:

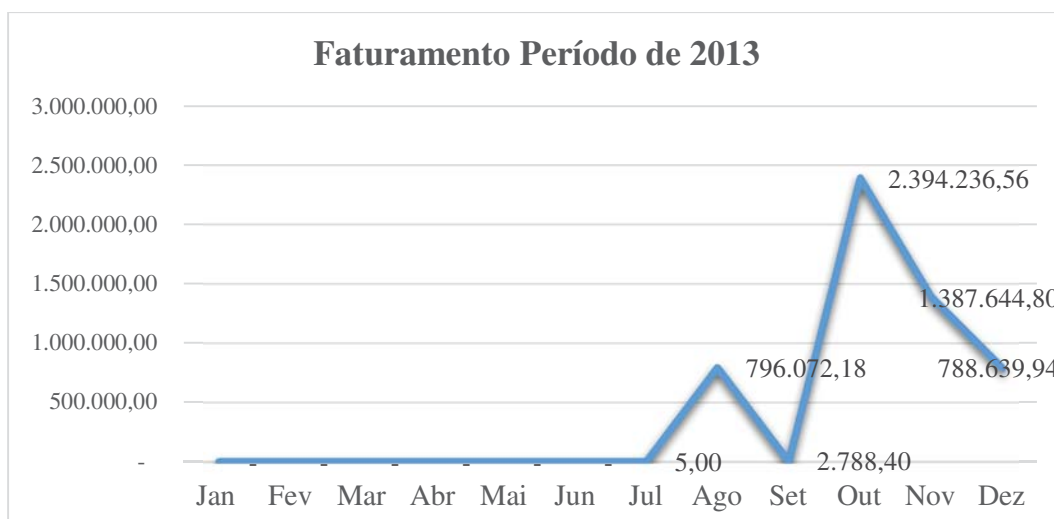


Gráfico 1 - Faturamento do exercício 2013

Fonte: Primária.

O Gráfico 1 evidencia que há grande oscilação de faturamento entre os meses. Esta questão corresponde basicamente dois fatores, pelo fato de a empresa ter iniciado suas atividades em Janeiro de 2013 e devido a sua receita ser de serviços de montagem de estruturas metálicas, o que demanda tempo, mão de obra e acordos comerciais.

4.2 APURAÇÃO REGIME CUMULATIVO

Com a Lei 10.637/2002 e a Lei 10.833/2003, as empresas optantes pelo Lucro Real passam a ser obrigadas a tributar o PIS e a COFINS pelo Regime Não Cumulativo.

A organização estudada, porém, apura estes tributos com base no Regime Cumulativo. A opção por este regime se dá, pois sua receita com vendas está enquadrada nos serviços de construções civil, regido pelo art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 15 desta última Lei.

A Tabela 3 – Demonstração dos Resultados Regime Cumulativo apura os valores de PIS e COFINS sobre a receita bruta.

Tabela 3 - Demonstrativo cálculo regime cumulativo

DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO		
PIS/COFINS Cumulativo		
Apuração de 2013		
APURAÇÃO CUMULATIVA - SERVIÇOS	Total do Período	
(+)	Faturamento	R\$5.369.386,88
	Débitos do Período de Apuração PIS	R\$34.901,01
	Débitos do Período de Apuração COFINS	R\$161.081,61

Fonte: primária.

Para cálculo destes tributos, utilizou-se a definições existentes na Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º, onde define como base de cálculo, a receita bruta apurada no período.

Sobre o total de receitas tributáveis, a qual gerou o montante de R\$5.358.596,02, aplicam-se as alíquotas correspondentes ao PIS e a COFINS. Para terminar no montante

desejado, necessita-se aplicar, sobre a base de cálculo, 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

Com a aplicação das alíquotas descrita, chega-se ao montante a ser recolhido para o PIS de R\$34.830,87, bem como para a COFINS de R\$160.757,88.

No regime cumulativo, todas as etapas existentes no processo de fabricação de produtos e/ou serviços, são tributadas até que chegue ao consumidor final. Ou seja, quem produz, tributa PIS e COFINS na venda para o importador, que tributa na venda ao varejo, o qual tributa nas vendas aos comerciantes, que tributa nas vendas aos consumidores finais.

A palavra tributa, resume-se no processo da obrigatoriedade no recolhimento dos tributos incidentes sobre a venda.

Por estes motivos, o PIS e a COFINS no regime cumulativo, não possibilitam a tomada de créditos, quando da aquisição de insumos. Insumos nesta situação são aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda e/ou utilizados na prestação de serviços.

Com isto, os saldos apurados neste regime, serão a recolher. O pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, com a incidência cumulativa, será efetuado sob os códigos de receita 8109 e 2172.

4.3 REGIME NÃO CUMULATIVO

O regime de incidência não cumulativa, passou a ser aplicado com as exigências das leis que vigoraram em 2002 e 2003, já explanadas nos itens 2.4.1 – Regime Cumulativo e 2.4.2 – Regime Não Cumulativo, apresentados neste estudo.

Porém, em síntese, este regime consiste na aplicação de alíquotas, determinadas em leis, para a receita bruta, bem como na aquisição de insumos.

Como este regime não acumula valores a serem recolhidos pelos próximos processos de comercialização, com isso, o mesmo permite o aproveitamento de créditos.

Para melhor entendimento, a Tabela 4 – Resultados Apurados Regime Não Cumulativo, detalha os resultados deste processo:

Tabela 4 - Demonstrativo cálculo regime não cumulativo

DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO		Total Período
PIS/COFINS Não Cumulativo		
Débitos do Período de Apuração		
(+)	Receita Bruta Total do Mês	R\$5.358.596,02
(+)	Outras Receitas Financeiras	R\$24.215,60
(+)	Outras Receitas Operacionais	R\$10.790,86
(+)	Vendas de Bens do Ativo Permanente (Ganhos de Capital Próprio)	-
(=)	Total da Receita Bruta	R\$5.393.602,48
(-)	Total das Exclusões	R\$24.215,60
(=)	BASE DE CÁLCULO DA APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA	R\$5.369.386,88
Créditos do Período de Apuração		
(-)	Bens e Serviços Utilizados como Insumos na Prestação de Serviços	R\$1.461.139,23
(-)	Energia Elétrica Consumida nos Estabelecimentos da Pessoa Jurídica	R\$4.122,64
(-)	Aluguéis Máquinas e Equipamentos - PJ	R\$219.690,83
(-)	Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado	R\$52.599,15
(-)	Saldo de Créditos do Período Anterior	-
(=)	Total dos Créditos	R\$160.723,55
(=)	BASE DE CÁLCULO DA APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA	R\$1.737.551,85
<u>Saldos PIS</u>		
(+)	Saldo Credor do Período Anterior	-
(+)	Créditos do Período de Apuração	R\$28.669,61
(=)	Total do Créditos Apurados	R\$28.669,61
(-)	Débitos do Período de Apuração	R\$88.594,88
(-)	Retenções Compensadas no Mês	-
(=)	Total dos Débitos Apurados	R\$34.901,01
(=)	Saldo Devedor	R\$59.925,28
<u>Saldos COFINS</u>		
(+)	Saldo Credor do Período Anterior	-
(+)	Créditos do Período de Apuração	R\$132.053,94
(=)	Total do Créditos Apurados	R\$132.053,94
(-)	Débitos do Período de Apuração	R\$408.073,40
(-)	Retenções Compensadas no Mês	-
(=)	Total dos Débitos Apurados	R\$161.081,61
(=)	Saldo Devedor	R\$276.019,46

Fonte: primária.

Analisando os cálculos acima apresentados, conclui-se que para se obter a base de cálculo sobre os débitos no Regime Não Cumulativo, utiliza-se a mesma sistemática e também

base legal aplicada no Regime Cumulativo. A partir desta, os regimes se diferem, pois para obtenção dos resultados devedores destes tributos, utilizam-se alíquotas distintas. Aplica-se sobre a base de cálculo, 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Observa-se que as alíquotas sofrem um aumento de aproximadamente 1% e 4,6%, respectivamente, o que resulta em resultados devedores maiores, onerando ainda mais a carga tributária paga pelas empresas.

Porém, os resultados que devem ser apurados neste regime, não se limitam apenas aos débitos. Nesta modalidade, as organizações têm a possibilidade de obter créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições de insumos.

Para verificação do montante destes créditos, é necessário uma atenção especial, pois a legislação que o rege, tem inúmeras particularidades, as quais estão detalhadas no item 2.5 – Créditos, do presente trabalho.

Para facilitar também, a obtenção da base de cálculo dos créditos, o sitio do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, dispõe da tabela de Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP geradores de créditos. Abaixo, encontra-se a Tabela 5 - Base de Cálculo de Créditos determinada em função do CFOP informado no Documento Fiscal, que demonstra parte da mesma, contendo apenas os CFOPs que se enquadram nos objetivos deste trabalho.

Tabela 5 - Relação CFOP para apuração de créditos PIS/COFINS

Aquisição de Bens Utilizados como Insumo:	
1101	Compra para industrialização ou Produção Rural
1111	Compra para industrialização, de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial
1116	Compra para industrialização originada de encomenda para recebimento futuro
1120	Compra para industrialização, em venda à ordem, já recebida do vendedor remetente
1122	Compra para industrialização em que a mercadoria foi remetida pelo fornecedor ao industrializador sem transitar pelo estabelecimento adquirente
1126	Compra para utilização na prestação de serviço sujeito ao ICMS
1128	Compra para utilização na prestação de serviço sujeito ao ISSQN
1401	Compra para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
1407	Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária (do ICMS)
1556	Compra de material para uso ou consumo
1651	Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente
1653	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final
2101	Compra para industrialização ou Produção Rural
2111	Compra para industrialização, de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial
2116	Compra para industrialização originada de encomenda para recebimento futuro
2120	Compra para industrialização, em venda à ordem, já recebida do vendedor remetente
2122	Compra para industrialização em que a mercadoria foi remetida pelo fornecedor ao industrializador sem transitar pelo estabelecimento adquirente
2126	Compra para utilização na prestação de serviço sujeito ao ICMS
2128	Compra para utilização na prestação de serviço sujeita ao ISSQN
2401	Compra para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária

2407	Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária (do ICMS)
2556	Compra de material para uso ou consumo
2651	Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente
2653	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final
3101	Compra para industrialização ou Produção Rural (Importação)
3126	Compra para utilização na prestação de serviço (Importação)
3128	Compra para utilização na prestação de serviço sujeita ao ISSQN (Importação)
3556	Compra de material para uso ou consumo (Importação)
3651	Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente (Importação)
3653	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final (Importação)

Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo:

1124	Industrialização efetuada por outra empresa
1125	Industrialização efetuada por outra empresa quando a mercadoria remetida para utilização no processo de industrialização não transitou pelo estabelecimento adquirente da mercadoria
1933	Aquisição de serviço tributado pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
2124	Industrialização efetuada por outra empresa
2125	Industrialização efetuada por outra empresa quando a mercadoria remetida para utilização no processo de industrialização não transitou pelo estabelecimento adquirente da mercadoria
2933	Aquisição de serviço tributado pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Fonte: Adaptado de acordo com <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped-fiscal-pis-cofins/tabela-codigos/tabelas-de-codigos.htm>>.

A partir da análise e verificação de todas as demandas apresentadas na legislação vigente, consegue-se obter a base de cálculo para os créditos apurados no período. Neste estudo, apresentada na Tabela 4, a base de cálculo resultou em R\$1.737.551,85.

Sobre este resultado, aplicam-se as mesmas alíquotas utilizadas para cálculo dos débitos: 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Consegue-se então, obter os valores para débitos de PIS e COFINS. Estes valores têm expressiva importância na apuração não cumulativa, uma vez que seu montante é deduzido do valor a recolher, como é demonstrado na Tabela 4 e também no Quadro 2 - Apuração de Créditos de PIS e COFINS.

Para concluir os cálculos do período, necessita-se então, subtrair o total dos débitos de cada tributo separadamente, do total dos créditos apurados.

Caso o resultado seja positivo, mais débitos do que créditos, o saldo apurado será a recolher. Porém, se o resultado for negativo, menos débitos do que créditos, o saldo apurado será a recuperar.

Quando o saldo final, for de PIS e COFINS a Recuperar, estes valores podem se acumular e serem deduzidos dos débitos do próximo período de apuração. Contudo, obtendo-se saldo final devedor, a empresa deve efetuar uma guia de recolhimento para cada tributo, onde o pagamento deverá ser efetuado até o último dia útil do 2º (segundo) decêndio subsequente ao

mês de ocorrência dos fatos geradores. Para geração das guias deve-se observar os códigos de receita, os quais, para o regime de incidência não-cumulativa, definem-se em 6912 para o PIS e 5856 para a COFINS.

4.4 COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES

Para comparar os regimes cumulativo e não cumulativo é preciso apreciar o Gráfico 2.

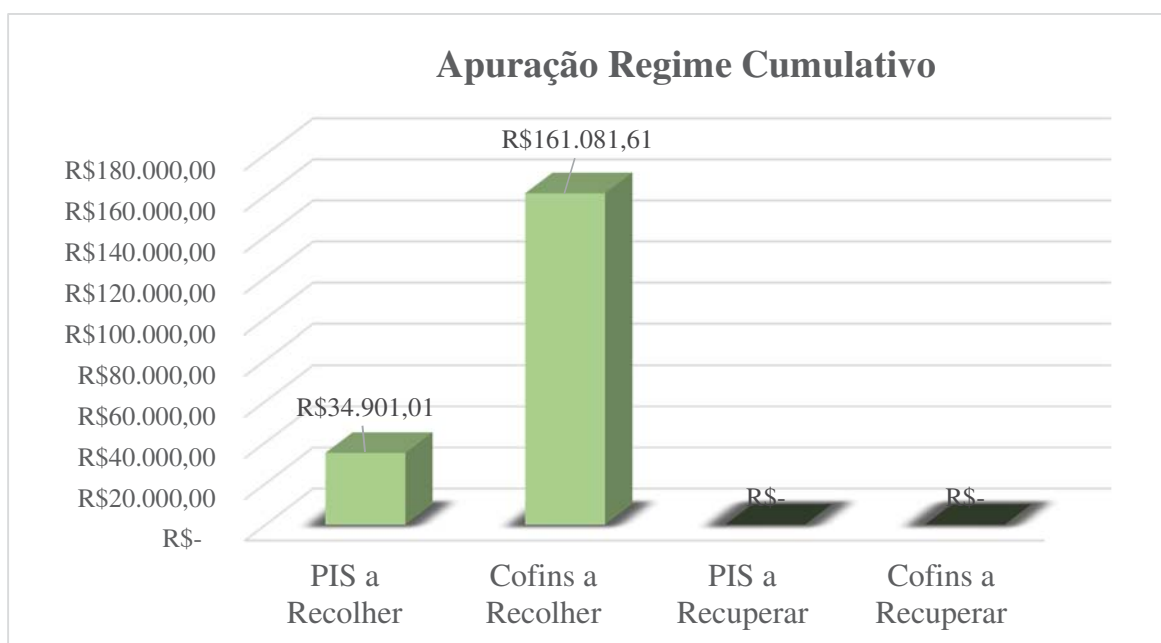


Gráfico 2 - Apuração regime cumulativo

Fonte: Primária

Os Gráficos 2 e 3 apuraram, os saldos finais para o PIS e a COFINS, no exercício de 2013, nos regimes cumulativos e não cumulativos. A partir destes, consegue-se verificar quais dos dois regimes tornou-se mais oneroso para a companhia. O Gráfico 2 – Apuração Regime Cumulativo, contempla os saldos apurados neste regime.

O Gráfico 3 – Apuração Regime Não Cumulativo, resume os saldos a recolher bem como os saldos a recuperar para o exercício de 2013.

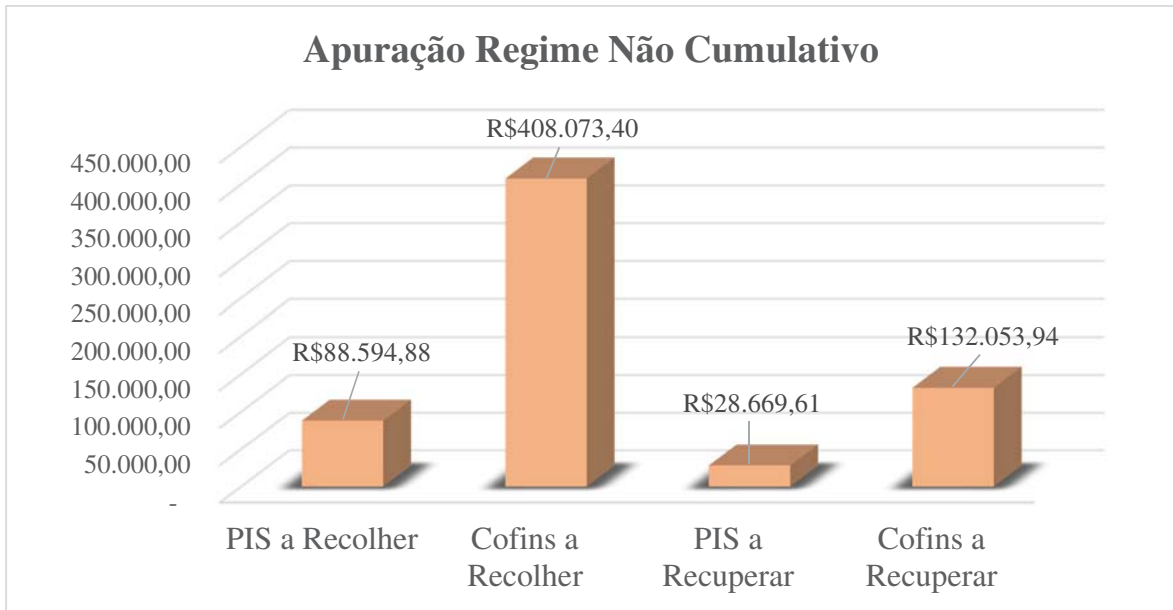


Gráfico 3 - Apuração regime não cumulativo

Fonte: Primária.

O Gráfico 3 informa que os saldos a recolher ultrapassam em aproximadamente 32% os saldos a recuperar.

Esta diferença, tem como consequência, a atividade da empresa. Como seu resultado final se dá através da prestação de serviços de montagem de estruturas metálicas, a companhia não adquire matéria prima, que seria o maior montante para geração de base de cálculo de créditos. O principal custo que a empresa detém, é com mão de obra, porém estes saldos não nos possibilitam créditos de PIS e COFINS. A matéria prima necessária para montagem, são as estruturas metálicas, as quais são recebidas pela empresa através de um processo fiscal de Remessa para Beneficiamento/Industrialização, não gerando assim saldos de bens utilizados como insumos.

Os insumos que a empresa adquire, que geram base de cálculo de créditos, são, em resumo, materiais secundários, tais como eletrodos e arames de solda, dióxidos de carbono, parafusos, entre outros.

Leva-se em consideração também, o aumento significativo das alíquotas utilizadas para apuração destes tributos.

Para comprovação, o Gráfico 4 – Saldo Final de PIS e COFINS, demonstra que os valores apurados no regime não cumulativo, o qual permite a utilização de créditos, totalizaram saldos a recolher, o que define que a companhia teve mais receitas do que aquisições.

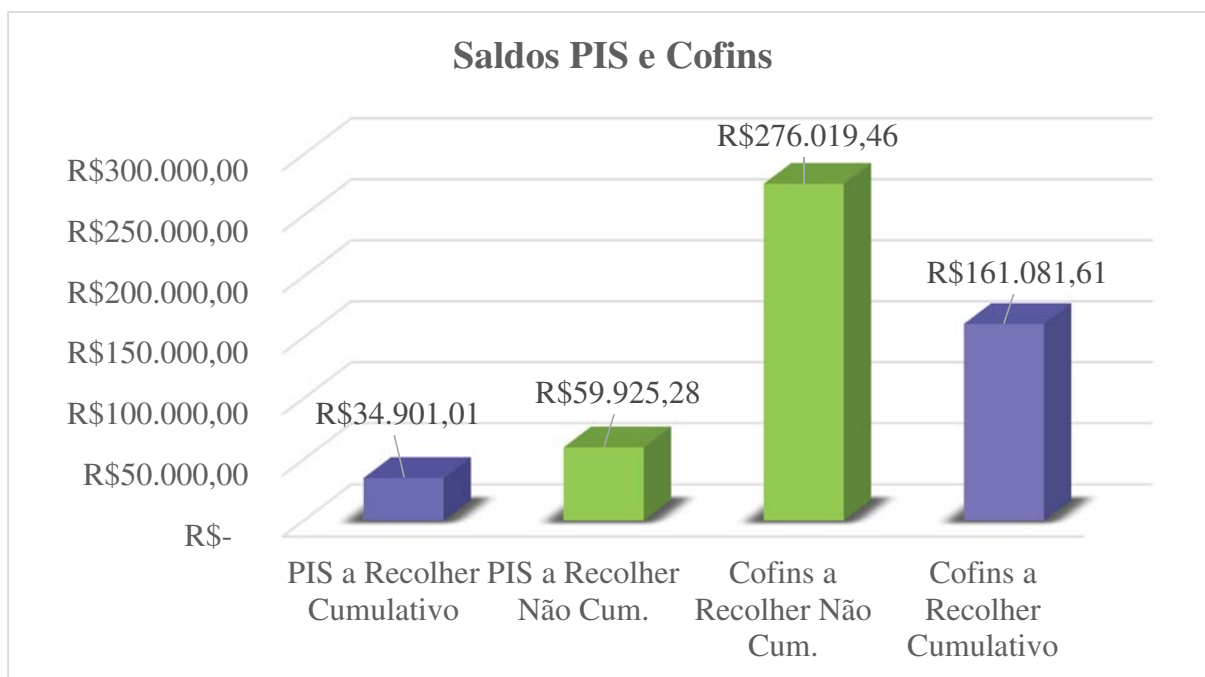


Gráfico 4 - Saldos finais de PIS e COFINS

Fonte: Primária.

Em síntese, o regime não cumulativo, para o exercício de 2013, para a empresa estudada, será menos vantajoso, uma vez que o total de débitos apurados foram maiores do que os apurados no regime cumulativo.

Conclui-se então, que vigorando a Lei 12.375 de 30 de dezembro de 2010, a empresa em questão irá aumentar sua carga tributária a recolher.

4.5 MUDANÇAS NAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A troca dos regimes de tributação, afetará não somente o modo de efetuar os cálculos de apuração, mas também todos os demais processos que obtém como base a apuração do PIS e da COFINS.

A validação destes dados juntos aos órgãos Estaduais e Federais, é de obrigatoriedade da empresa, com isso a mesma também deve arcar com as consequências pelas informações incorretas ou incompletas.

A principal obrigação acessória, voltada ao PIS e a COFINS, é o EFD – Contribuições, já detalhado no item 2.6.2 Escrituração Fiscal Digital: EFD – Contribuições. Conforme o disposto no sitio do SPED, estas informações são utilizadas para promover a integração dos

fiscos federal, estaduais, Distrito Federal e, futuramente, municipais, e dos Órgãos de Controle mediante a padronização, racionalização e compartilhamento das informações fiscais digitais, bem como integrar todo o processo relativo à escrituração fiscal, com a substituição do atual documentário em meio físico (papel) por documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins.

Para que os novos dados apurados, pelo Regime Não Cumulativo, sejam validados nos Órgãos de Controle, da maneira correta, algumas mudanças internas serão necessárias.

O bom entendimento da apuração, bem como um estudo aprofundado sobre as novas tabelas que serão preenchidas dentro do EFD – Contribuições, desonera grande parte dos erros prováveis de acontecer. Como o número de informações que até então eram consideradas pela empresa, para preenchimento das obrigações acessórias, aumentou, os riscos de inconsistências nestes cálculos também aumentam.

Os parâmetros internos, do sistema informatizado, utilizado pela empresa, também necessitarão sofrer alterações, uma vez que os dados transmitidos via declaração, serão processados das informações alimentadas no sistema. Todos os códigos e definições necessárias, para o correto preenchimento da EFD – Contribuições, deverão estar alinhados com os parâmetros e formas de contabilizações internas.

Nada mais importante do que alinhar fiscalização e contribuintes, fazendo com que ambos se completem.

4.6 SUGESTÕES PARA A EMPRESA

Analisando os argumentos apresentados nos itens 4.4 - Comparativo Entre os Regimes e 4.5 – Mudanças nas Obrigações Acessórias, pode-se definir que a empresa estudada, apresentou aumento nos valores a recolher, quando muda do regime cumulativo para o regime não cumulativo.

Como a companhia possui montantes elevados de receita, e baixo volume de aquisições, para que este saldo possa ser revertido, será necessária uma análise das práticas adotadas quando do processo internos, bem como um aumento na demanda de mercado.

Os controles internos têm uma função muito relevante dentro das organizações, por isso adotá-lo pode alavancar benefícios econômicos impactantes, os quais nem podiam ser percebidos sem estas práticas.

Na mudança de regime de tributação, nada mais importante do que a ciência de que os processos internos também devem acompanhar as exigências da fiscalização tributária, uma vez que são os resultados de boas práticas, que levam até o Fisco as apurações desejadas.

Acredita-se assim que os controles internos da empresa possam ser revisados e aprimorados, fazendo com que estes englobem (caso ainda não exista), os processos necessários de parâmetros e conciliações das exigências do Fisco com os dados atualmente gerados pela empresa.

Após estas alterações, caso os resultados dos próximos períodos se revertam, ou seja, a empresa consiga empregar mais créditos do que débitos, a Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, regulamenta a compensação de débitos com créditos relativos a tributos federais.

A compensação será efetuada através da apresentação à Secretaria da Receita Federal do Brasil da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Este processo fará com que a carga tributária da empresa diminua uma vez que os créditos de PIS e COFINS, podem abater débitos de quaisquer outros tributos, com exceção da Contribuição Previdenciária.

As demonstrações contábeis, como Balanço Patrimonial e Demonstração dos Resultados, devem ser os principais meios de trabalho quando fala-se em apurações fiscais. Conforme apresentados no item 2.1.3 – Demonstrações Contábeis, estes são o resultado final das apurações contábeis, as quais também englobam as conciliações fiscais.

Em análise as demonstrações, existindo saldos de estoques no Ativo da companhia, na mudança de regime de tributação, estes devem ser acrescidos à base de cálculo de créditos. Conforme trata o art. 3º, I e II das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, os estoques de abertura de bens destinados à venda e de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos ou na prestação de serviços, inclusive estoques de produtos acabados e em elaboração, existentes na data de início da incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS e para a COFINS, dão direito ao desconto de crédito. Inclusive os estoques de produtos, que não geraram crédito na aquisição por terem sido adquiridos na época em que a incidência monofásica não estava integrada à não-cumulatividade, exceto nos casos em que os produtos foram adquiridos com a alíquota 0 (zero), isentos ou não foram alcançados pela incidência das contribuições.

O montante do crédito da Contribuição para o PIS, referente a estoques, será igual ao

resultado da aplicação do percentual de 0,65% sobre o valor dos estoques. E o montante do crédito referente a estoques da COFINS será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3%. Os créditos assim calculados podem ser utilizados em 12 parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir do mês em que iniciar a incidência não-cumulativa.

A pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa, deve apurar crédito apenas em relação aos estoques vinculados às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa. No caso de estoques de bens vinculados às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa, os créditos serão determinados pelo método de apropriação direta ou rateio proporcional, conforme o caso.

Todos os processos de uma empresa, levam a um determinado objetivo, apuração dos resultados finais, sempre com a intenção de que estes sejam positivos, ou seja, que a empresa gere lucros.

Como antecedência da geração de lucros ou prejuízos, temos o preço de venda, o qual é muitas vezes, a partida inicial para o sucesso das empresas, pois nele encontram-se agrupados vários fatores relevantes para apuração final.

A mudança de regime tributário na organização estudada, é um fator impactante ao preço de venda. A Tabela 6 apresenta um modelo de apuração de resultados que evidencia o impacto da mudança no regime de apuração do PIS e COFINS no lucro final da empresa.

Tabela 6 – Demonstração de Resultados Regime Cumulativo e Não Cumulativo

	Regime Cumulativo	Regime Não Cumulativo
Preço de venda	R\$100.000,00	R\$100.000,00
(-) Impostos incidentes	R\$6.150,00	R\$11.750,00
COFINS	R\$3.000,00	R\$7.600,00
PIS	R\$650,00	R\$1.650,00
ISS	R\$2.500,00	R\$2.500,00
(-) Custos de materiais	R\$20.000,00	R\$18.150,00
(-) Mão-de-obra	R\$50.000,00	R\$50.000,00
(-) Custos indiretos de fabricação	R\$5.600,00	R\$5.452,00
Depreciação	R\$1.000,00	R\$907,50
Energia	R\$600,00	R\$544,50
Outros custos indiretos	R\$4.000,00	R\$4.000,00
(=) Lucro	R\$18.250,00	R\$14.648,00
% Margem de Lucro	18,25%	14,65%

Fonte: primária.

A Tabela 6 utilizou saldos fictícios, para assim conseguir objetivar o disposto no item 2.8 – Formação do Preço de Venda.

Percebe-se então, que ao efetuar a mudança de regime de tributação, a empresa terá redução de 3,6% em sua margem de lucro, para a venda de um contrato de R\$100.000,00.

Como consequência deste saldo negativo, incidem vários fatores. O maior custo gerado pela empresa, é a aquisição da mão de obra, porém este não permite o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS. Analisa-se também que, com o aumento das alíquotas para apuração do PIS e da COFINS, os valores a recolher na venda deste contrato, se elevam em um saldo bastante significativo.

Diminui-se porém, os saldos dos custos, pois estes possibilitam a tomada de créditos na aquisição. Esta diminuição não é tão relevante quanto o aumento dos tributos a recolher, sendo que, os impostos a recolher aumentam em 153% enquanto os impostos a recuperar não ultrapassam a margem de 6,61%, de diminuição dos custos.

Comprova-se assim que o preço de venda terá grande impacto quando da mudança de regimes de tributação devendo então ser reformulado, caso a empresa tenha perspectivas de continuar com seus saldos finais positivos.

Como consequência do preço de venda, todas as empresas possuem um faturamento mensal. O mesmo é a base para os cálculos de todos os tributos apurados pelas organizações.

Verificar a carga tributária da empresa estudada, bem como avaliar o regime de tributação até então utilizado pela mesma, através de um bom planejamento tributário, será uma alternativa aplicável levando em consideração a diminuição de desembolsos para com os tributos.

A Tabela 7 apresenta uma comparação entre os regimes de tributação pelo Lucro Presumido bem como pelo Lucro Real, os quais estão detalhados nos itens 2.2.3 e 2.2.4, respectivamente.

Tabela 7 - Apuração da carga tributária entre os regimes

	Lucro Presumido	Lucro Real
Faturamento	R\$5.369.386,88	-
% Presunção	32%	-
Base de cálculo	R\$1.718.203,80	R\$1.860.547,10
IR Devido	R\$405.550,95	R\$441.136,77
CSLL Devido	R\$154.638,34	R\$167.449,23
PIS e COFINS Devidos	R\$62.714,44	R\$496.668,29
Carga tributária	R\$622.903,73	R\$1.105.254,20

Fonte: Primária.

A Tabela 7 detalha os tributos como Imposto de Renda e Contribuição Social sobre Lucro Líquido, com base no faturamento e lucro, realizado pela empresa no exercício de 2013.

Apurou-se então os valores levando em consideração a tributação pelo Lucro Presumido, o qual para estes resultados, é o mais vantajoso. Calculou-se para comparação, os tributos sobre o Lucro Real, atual tributação da empresa, onde extrai-se, um aumento de aproximadamente 43,64% na carga tributária da empresa.

A Tabela 7 sugere que a base de cálculo do lucro presumido é inferior ao lucro real e que portanto ao findar o ano de 2014 a empresa deve reavaliar a opção pelo lucro real que no presente estudo demonstrou ser bem mais oneroso que o lucro presumido.

Contudo, uma revisão detalhada na forma de tributação escolhida pela companhia, poderá ser uma forma de encontrar um volume menor de tributos a recolher.

Acredita-se assim, que as sugestões apresentadas acima, além de aplicáveis são de essencial fundamentação e necessitam de total enfoque a partir da mudança de regime.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como as legislações vigentes, sofrem constantes atualizações, as empresas devem acompanhar esta demanda, para que assim consigam ficar aptas a exercer seu objeto social, sem qualquer restrição ou impedimento. Além de estar mudando, a carga tributária brasileira aumenta significativa e constantemente. Observando estas disposições, as empresas necessitam de alternativas rápidas e seguras para conseguirem controlar o aumento dos seus custos tributários.

Atentando para o descrito no item 2.7 – Lei 12. 375 de 30 de dezembro de 2010, a mudança do regime de tributação para o PIS e a COFINS não é opcional, ou seja, a partir da vigência de Lei, obrigatoriamente as empresas prestadoras de serviços da construção civil terão de adaptar-se para o novo regime. Com isso, para a empresa em estudo, a vigência desta nova lei tributaria, fará com que seu resultado diminua, pois os valores obtidos através dos dados apresentados, sofreram variação positiva.

Para obter este resultado, aplicou-se um estudo de caso sobre os dados apresentados pela prestadora de serviços de montagem de estruturas metálicas. Com o embasamento legal e técnico apresentado no referencial teórico, foi possível efetuar os cálculos apresentados nas tabelas até então dispostas. A partir destes, pode-se efetuar uma análise minuciosa dos valores e dos levantamentos efetuados.

Com isso, foi possível concluir que o regime cumulativo é mais vantajoso para a empresa, em função de diversos fatores como o serviço prestado pela empresa, as alíquotas para PIS e COFINS serem menores e também pela forte influência que o mercado exerce sobre esta demanda de serviços.

Porém, com a obrigatoriedade da mudança para o regime não cumulativo, vários fatores sofreram impactos, além da carga tributária a ser recolhida pela empresa, tem-se a influência nos controles internos, preço de venda, lucros do exercício, entre outros.

Sendo assim, este estudo conclui, com o intuito de apresentar para a empresa estudada, os impactos que esta terá a partir da adaptação exigida pela legislação estudada a partir de 01/01/2020 em relação ao PIS e COFINS, ressaltando que a migração da empresa para o regime não cumulativo provocará uma elevação considerável da carga tributária da empresa e sugere ainda que a empresa avalie a possibilidade de adoção do lucro presumido como regime de tributação.

O estudo constatou ainda que o planejamento tributário vem acompanhado de impactos nos custos da empresa e conseqüentemente nas margens e que o regime não cumulativo irá provocar uma alteração substancial na margem de lucro da empresa estudada.

Entretanto, abrem-se aqui, fontes para diversos novos estudos e pesquisas acadêmicas, uma vez que a abordagem econômico-financeira apresentada até então, restringe-se, porém a forma de aplicabilidade, metodologia utilizada, embasamento legal, raciocínio e cálculos estatísticos, são aplicáveis a qualquer situação apresentada nas organizações. Restrições existem para cada caso e assim devem ser analisados para obtenção do melhor resultado possível.

Contudo, diversas situações são aplicáveis à continuidade deste estudo, tanto para fins tributários como os temas que englobam custos, controladoria, planejamento tributário, entre outros.

Verificou-se, então, que a legislação tem forte influência sobre as organizações, pois como apresentado até então, todos os processos organizacionais, contábeis e fiscais, que visam a maximização dos resultados econômico-financeiros, devem antes de ser praticados, ser entendido, analisado, estudado, pois cada vez os tributos ficam mais onerosos para as organizações e a falta de comprometimento com o fisco, pode levar as empresas a desembolsarem valores não previsto e assim, fragilizar a permanência de profissionais no mercado.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras Brasília, DF: Senado Federal, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 11 de maio. 2014.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3.ed. 7 reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF. 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 22 maio de 2014.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Município. Brasília, DF. 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 22 de maio de 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 10 de maio de 2014.

BRASIL. **Lei nº 9.715 de 25 de novembro de 1998**. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, DF. 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm>. Acesso em 10 de maio de 2014.

BRASIL. **Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF. 1998. Disponível em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em maio de 2014.

BRASIL. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 2002. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em 9 de maio de 2014.

BRASIL. Lei nº 12.375 de 30 de dezembro de 2010. Altera a Lei no 10.683, de 28 de maio de 2003; transforma Funções Comissionadas Técnicas em cargos em comissão, criadas pela Medida Provisória no 2.229-43, de 6 de setembro de 2001; altera a Medida Provisória no 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, e as Leis nos 8.460, de 17 de setembro de 1992, 12.024, de 27 de agosto de 2009, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.371, de 28 de novembro de 2006, 12.249, de 11 de junho de 2010, 11.941, de 27 de maio de 2009, 8.685, de 20 de julho de 1993, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 3.890-A, de 25 de abril de 1961, 10.848, de 15 de março de 2004, 12.111, de 9 de dezembro de 2009, e 11.526, de 4 de outubro de 2007; revoga dispositivo da Lei no 8.162, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF, 2010. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Lei/L12375.htm>. Acesso em 06 de abril de 2014.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2012/in13002012.htm>>. Acesso em 19 de outubro de 2014.

Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 11 maio. 2014.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas.** São Paulo, Prentice Hall, 2004.

Escrituração Fiscal Digital: EFD – Contribuições. Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/default.htm>>. Acesso em: 17 de maio de 2014.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Contabilidade tributária.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Contabilidade tributária.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FACHIN, Odilia. **Fundamentos de metodologia.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRECO, Alvisio Lahorgue; AREND, Lauro Roberto; GÄRTNER, Günther. **Contabilidade:**

teoria e prática básicas. São Paulo: Saraiva, 2006.

GRIFFIN, Michel P. **Contabilidade e Finanças**; tradução Giovanna Matte, Giuliana Castorino. – São Paulo: Saraiva, 2012. Tradução de: MBA fundamentais: accounting finance ISBN.

HERRMANN JUNIOR, Frederico. **Contabilidade Superior.** 11ª ed. São Paulo: Atlas

IUDICIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; Equipe de Professores da FEA/USP (Coord.). **Contabilidade Introdutória.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade Básica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **A não cumulatividade tributária (ICMS, IPIP, ISS, PIS e Cofins).** 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica.** 9.ed. São Paulo: Frase, 2002.

OLIVEIRA, Luís Martins de., CHIEREGATO, Renato, PEREZ JUNIOR, José Hernandes, BEZERRA GOMES, Marliete. **Manual de contabilidade tributária.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária.** São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Introdução à Administração Financeira.** São Paulo: Pioneira Thomson Learnig, 2005

PADOVEZE, Clovis Luis. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação.** 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária.** 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011.

SÁ, A. Lopes de. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped/>>. Acesso em: 17 de maio de 2014.

Tabela de Código Fiscal da Operação e Prestação – CFOP. Disponível em <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped-fiscal-pis-cofins/tabela-codigos/tabelas-de-codigos.htm>>. Acesso em 19 de outubro de 2014.