

MAILA CRISTINA SILVA

**REFLEXOS DA TRIBUTAÇÃO PIS/COFINS COM A MUDANÇA DO REGIME
CUMULATIVO PARA O NÃO CUMULATIVO NO SETOR INDUSTRIAL E
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO**

Monografia apresentada ao Curso de Pós Graduação do Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Orientador: Prof. Jaime Bettoni

**CURITIBA
2010**

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meu namorado Cleber Teixeira que me impulsionou a buscar de uma nova vida a cada dia, meus agradecimentos por ter aceito a se privar de minha companhia pelos estudos, concedendo a mim a oportunidade de me realizar ainda mais.

AGRADECIMENTOS

Ao meu Orientador Prof. JAIME BETTONI pelo incentivo, simpatia e presteza no auxílio às atividades e discussões sobre o andamento e normatização desta Monografia de Conclusão de Curso.

RESUMO

ALVES DA SILVA, M. Reflexos da tributação PIS/COFINS com a mudança do Regime Cumulativo para Não-Cumulativo no Setor Industrial e Prestação de Serviços.

A tributação é um elemento necessário para uma economia capitalista uma vez que se constitui na única fonte de arrecadação governamental. A carga tributária no Brasil é algo bastante preocupante, pois é um dos fatores macroeconômicos que pode reduzir a margem bruta das empresas, diminuir a competitividade e conseqüentemente não levar ao crescimento econômico. O governo com o objetivo de desonerar a cadeia produtiva modificou a forma de tributação do PIS e da COFINS para o sistema não-cumulativo. Neste sentido, este estudo pretendeu analisar os impactos da tributação do PIS e da COFINS para os setores de serviços e industrial com a mudança para o regime não-cumulativo, através da análise da apuração desses tributos para empresas dos ramos e assim comparar os impactos da carga tributária. Duas empresas foram analisadas, sendo uma do setor industrial e outra do setor de serviços. Foram utilizados nomes fictícios “X e Z” e também índices para demonstrar os dados financeiros das empresas, a fim de manter a preservação dos dados originais. Os resultados demonstram: A grande disparidade entre setores demonstrou que os beneficiados diante da alteração da legislação do PIS e da COFINS foram às empresas industriais e que possuem uma longa cadeia produtiva.

Palavras Chaves: Tributação; PIS; COFINS; Regime e Cumulativo e Não-Cumulativo;

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	2
1.1	Problema	4
1.2	Objetivos	4
1.2.1	Objetivo Geral.....	4
1.2.2	Objetivos Específicos.....	4
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	5
2.1	Sistema Tributário Nacional	5
2.1.1	Impostos	5
2.1.2	Taxas	6
2.1.3	Contribuições Especiais	6
2.1.4	Contribuição de Melhoria.....	7
2.1.5	Empréstimo Compulsório	7
2.1.6	Categorias de competências tributárias	7
2.2	PIS e COFINS – Regime Cumulativo	8
2.2.1	Base de Cálculo PIS e COFINS	9
2.2.2	Contribuintes	11
2.2.3	Alíquotas	12
2.2.4	Imunidade.....	12
2.1.5	Isonções	12
2.3	PIS e COFINS - Regime Não-Cumulativo	14
2.3.1	Início da Vigência	15
2.3.2	Fato Gerador e Base de Cálculo.....	16
2.3.3	Alíquotas	17
2.3.4	Regime de Apuração	25
2.3.5	O conceito de Insumos em face do PIS e da COFINS	26
2.3.6	Apuração dos Créditos	31
3	METODOLOGIA	36
4	EXEMPLOS DE CÁLCULO DA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS	37
4.1	PIS e o COFINS no Regime Cumulativo.....	39
4.2	PIS e o COFINS no Regime não-cumulativo	41
5	ANÁLISE DOS IMPACTOS DA TRIBUTAÇÃO DO PIS/COFINS NOS SETORES DE SERVIÇO E INDUSTRIAL COM A NÃO-CUMULATIVIDADE	46
5.1	Setor Industrial	47
5.1.1	Indústria e Comércio “X”.....	47
5.2.1	Prestadora de Serviços “Z”	54
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	62
	ANEXOS	65

1 INTRODUÇÃO

A tributação é um elemento necessário para uma economia capitalista, uma vez que se constitui na única fonte de arrecadação governamental. O sistema tributário nacional foi instituído sobre o tripé constituído por impostos, taxas e contribuições de melhoria, no qual os impostos sempre figuraram como a maior fonte de arrecadação do governo. No entanto, observa-se que a proliferação de taxas e contribuições sociais nos últimos anos é tanta que os impostos têm sido deixados a planos secundários. A carga tributária no Brasil é algo bastante preocupante, pois é um dos fatores macroeconômicos que pode reduzir a margem bruta das empresas, diminuir a competitividade e conseqüentemente, não levar ao crescimento econômico.

O governo com o objetivo de desonerar a cadeia produtiva modificou a forma de tributação do PIS – Programa de Integração social e da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social para o sistema não-cumulativo. Com a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, as duas alíquotas passaram de 3,65% para 9,25%. Em troca do aumento de alíquotas, as empresas ganharam o direito de descontar das contribuições devidas o PIS e a COFINS pagos na compra de insumos e serviços. Porém, nem todas as empresas têm créditos suficientes de PIS e COFINS para neutralizar toda a elevação de alíquotas. As empresas que não podem repassar aos preços todo o aumento de carga de PIS e COFINS acabam ficando com todo o impacto da elevação das alíquotas. Caso contrário é repassado para os preços e o consumidor final é que acaba arcando com esse aumento.

O novo regime jurídico de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, só trouxe benefícios para setores econômicos que englobam grandes cadeias produtivas, pois permite o repasse desse custo e o creditamento dos insumos e matérias-primas, como é o caso da empresa “X”, já a “Z” que possui uma quantidade menor de insumos os benefícios dos créditos não foram tão satisfatórios, mesmo assim foi possível notar a redução da base de cálculo e do imposto devido. Mas o setor mais afetado foi o de serviços pois não podem se creditar da mão – de – obra e só se creditam de alugueis , depreciação e energia elétrica ou seja mantém-se uma base de cálculo semelhante ao do regime cumulativo com uma alíquota 154% maior.

O aumento dessa carga tributária brasileira tem levado a realização de estudos que visam identificar os impactos dos tributos incidentes nas instituições empresariais. Esta realidade acaba por impactar na competitividade dos produtos nacionais bem como a não geração de postos de trabalho e o alto nível de sonegação de impostos. Dessa forma a carga tributária brasileira é considerada uma das elevadas do mundo.

Sendo o PIS e a COFINS, exemplos de tributos com incidência direta sobre o faturamento das empresas e presentes em todo o processo produtivo, isto faz com que o preço final dos produtos e serviços acabe sendo onerado. O governo federal reconhecendo que a incidência cumulativa dos tributos sobre a produção acaba por onerar os custos e impede o crescimento econômico, modificou a forma de tributação em 2002 do PIS e 2004 da COFINS, para o sistema não-cumulativo, conforme evolução histórica demonstrada no anexo 1, com a finalidade de desonerar a cadeia produtiva e corrigir distorções econômicas, visando a redução da carga tributária e a retomada do crescimento econômico.

Não foi isso que ocorreu. O clamor da grande maioria do empresariado nacional, que ansiava por uma tributação mais justa do PIS e da COFINS, acabou não sendo atendido. Alguns setores tiveram aumento de carga tributária com a mudança de regime de arrecadação. O setor de serviços foi um deles. O setor foi afetado porque seus custos são concentrados em mão-de-obra, item que não dá direito a crédito. O comércio varejista tende a ter mais possibilidades de manter a mesma carga tributária anterior, já que os produtos que compra para revenda geram créditos das duas contribuições. Entre as indústrias o impacto da elevação de alíquotas varia mais. Há setores que enfrentam muitas restrições para aproveitar os créditos, mas para alguns setores industriais, a não-cumulatividade garantiu maiores possibilidades de obtenção de créditos, chegando em certos casos, a valores inferiores àqueles recolhidos na sistemática anterior.

Nesse sentido, o estudo pretende analisar os impactos da tributação do PIS e da COFINS para o setor de serviço e industrial com a mudança para o regime não-cumulativo.

1.1 Problema

Quais os impactos da tributação do PIS e da COFINS para o setor industrial e serviços com a mudança para o regime não-cumulativo?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar os impactos da tributação do PIS e da COFINS para o setor de serviço e industrial com a mudança para o regime não-cumulativo.

1.2.2 Objetivos Específicos

- I) Expor o funcionamento do Sistema Tributário Brasileiro
- II) Demonstrar as mudanças no regime de apuração do PIS/COFINS no regime Cumulativo para o Não-Cumulativo
- III) Comparar os impactos da carga tributária do PIS/COFINS Cumulativo e Não-Cumulativo no Setor Industrial e Prestadores de Serviço.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Direito tributário é um ramo autônomo do direito e tem por finalidade a instituição, a arrecadação e a fiscalização dos tributos. O Sistema Tributário Nacional acha-se embasado em dois pressupostos fundamentais, consolidação dos impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, levando-se em conta suas bases econômicas e coexistência de sistemas tributários autônomos: federal, estadual, municipal e do Distrito Federal.

De acordo com o Art. 3º do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1996:

“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”.

Os tributos, na nomenclatura constitucional - art. 145 -, são: impostos, taxas, e a contribuição de melhoria. No entanto, o Supremo Tribunal Federal - STF acresce ao seguinte rol outras duas subdivisões: o empréstimo compulsório (art. 148 da Constituição Federal de 1988 – CF/88) e as contribuições chamadas "Parafiscais" ou "Especiais", constantes do artigo 149 e 149-A da CF/88, onde se incluem as contribuições sociais, as contribuições previdenciárias, as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), e as contribuições de interesse das categorias profissionais.

2.1.1 Impostos

É o tributo que tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (Art. 16 do CTN). Em outras palavras, imposto é o tributo que não está vinculado a uma contraprestação direta a quem o está pagando. As receitas de impostos não são destinadas a custear obras ou serviços em prol de quem os paga, mas sim para serem utilizadas para custear as despesas gerais do estado, visando promover o bem comum.

2.1.1.1 Classificação dos Impostos

- **Impostos da competência da união:** Imposto sobre a Importação de produtos estrangeiros; Imposto sobre a Exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados; Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro e Relativas a Títulos e Valores Mobiliários.
- **Impostos da competência dos estados e distrito federal:** Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos; Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.
- **Impostos da competência dos municípios:** Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana; Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

2.1.2 Taxas

É o tributo que pode ser cobrado pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, que tem como fato gerador, o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (Art. 77 do CTN).

2.1.3 Contribuições Especiais

Estão previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal, são tributos cobrados para custeio de atividades paraestatais e podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias econômicas ou profissionais.

2.1.4 Contribuição de Melhoria

É o tributo cobrado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, com o objetivo de fazer face ao custo de obra pública de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (Art. 81 do CTN).

6.1.5 Empréstimo Compulsório

Estão previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal, são tributos cobrados para custeio de atividades paraestatais e podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias econômicas ou profissionais.

2.1.6 Categorias de competências tributárias

Na Quadro 1 tem-se de maneira sintética as competências tributárias por categorias de tributos (impostos e contribuições sociais) bem como nível de governo.

QUADRO 1 - Repartição de Competências Tributárias

CATEGORIA	GOVERNO	TRIBUTOU OU CONTRIBUIÇÃO
Comércio Exterior	União	Imposto s\ Importação– II e Imposto s\ Exportação - IE
Patrimônio e Renda	União	IR e Imposto Territorial Rural- ITR
	Estados	Imposto s\ Propr. de Veículos Automotores - IPVA
	Municípios	Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU
Produção e Circulação	União	Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Imposto sobre Operações Financeiras - IOF
	Estados	Imposto s\ Circulação de Mercadorias e Serv. - ICMS
	Municípios	Imposto s\ Serv.-ISS e Imp. s\ Transmissão <i>Inter Vivos</i> – ITBI
Contribuições Sociais	União	Sobre Folha de Pagamentos-Empregado/ Empregador, COFINS, PIS, PASEP, CPMF e CSS.
	Estados\Municípios	Previdenciária do Servidor Público

Fonte: UFSC – Centro de Ciências Jurídicas (2007)

2.2 PIS e COFINS – Regime Cumulativo

A contribuição para o Programa de Integração Social - PIS foi instituída pela Lei Complementar (LC) nº 7, de 07/09/1970, enquanto a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP foi instituída pela Lei Complementar nº 8 de 03/12/1970, com apoio no art. 165, V, da anterior Constituição de 1967, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Tal integração fazia-se por um Fundo de Participação criado por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal, cujos recursos seriam, posteriormente, repassados integralmente aos empregados, de acordo com relatório sobre Contribuições Sociais divulgado pela PricewaterhouseCoopers (2001).

Estas duas contribuições foram unificadas pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975. O produto da arrecadação das contribuições ao PIS e ao PASEP ia para os dois fundos que atribuíam os recursos nominalmente aos trabalhadores. O art. 239 da Constituição extinguiu as transferências para as contas individuais, passando os recursos a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono aos empregados que percebem até dois salários mínimos de remuneração mensal. Com a suspensão do Decreto-lei nº 2.445/88 pelo Senado Federal, o Governo foi obrigado a expedir a Medida Provisória nº 1.212 de 28/11/1995, para regular a cobrança das contribuições para o PIS/PASEP. A Medida Provisória - MP que, nas reedições, tomou diversos números foi convertida na Lei nº 9.718 de 27/11/1998.

A COFINS é a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, sendo, assim como o PIS, um tributo incidente sobre o faturamento mensal das empresas descontado o imposto sobre o produto industrializado (IPI). O objetivo do recolhimento deste tributo pelo governo é o de assegurar financiamento aos direitos dos cidadãos relativos às áreas da saúde, assistência e previdência social.

A COFINS - antigo Finsocial – foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Trata-se, na realidade, 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.

O PIS e assim como a COFINS, por não incidirem sobre o lucro da empresa são considerados tributos indiretos. De acordo com Higuchi (2007), o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a LC nº 70, de 30/12/1991, que instituiu a contribuição social sobre o faturamento das pessoas jurídicas para financiar a seguridade social. O § 2º do art. 102 da CF, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93, dispõe que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo.

2.2.1 Base de Cálculo PIS e COFINS

O Decreto-lei nº 2.445 de 1988 alterou a base de cálculo e as alíquotas das contribuições ao PIS e ao PASEP e extinguiu a contribuição da União mediante dedução do imposto de renda. O STF vinha reiteradamente decidindo pela inconstitucionalidade deste Decreto e em decorrência o Senado Federal suspendeu a sua execução pela Resolução nº 49 de 09/10/1995.

O art. 1 da Lei Complementar n.º 70/91 dispôs que a contribuição seria calculada e recolhida tendo por base o valor do faturamento mensal, assim considerado o total da receita bruta das vendas de mercadorias, serviços e de serviços de qualquer natureza. O inciso I do artigo 195 da Constituição Federal foi modificado pela Emenda Constitucional n.º 20 de 15 de dezembro de 1998, para permitir a exigência de contribuição social incidente sobre o faturamento ou a receita. Antes do advento da Emenda citada, a Lei Complementar n.º 70/91 foi alterada pela Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, que determinou um aumento da alíquota da contribuição e alargou a base de cálculo de modo que a COFINS passaria a incidir sobre todas as receitas e não só o faturamento.

A partir de 01/02/1999, com a edição da Lei 9.718/98, a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Com as modificações da Lei 9.718/98, todas as receitas, exceto as textualmente excluídas, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, sejam operacionais ou não operacionais. Dessa forma, manteve-se também o faturamento.

O conceito de faturamento, que antes significava o somatório das receitas objeto da empresa (aquelas constantes em Notas Fiscais de venda ou prestação de serviços), para fins de apuração de base de cálculo do PIS e da COFINS, abrange todas as receitas da empresa, sejam operacionais ou não operacionais.

Não integram a base de cálculo as seguintes receitas:

- a) Isentas, sujeitas à alíquota zero ou sobre as quais não incida o PIS e ou COFINS, conforme for o caso;
- b) Não-operacionais, decorrente de venda de ativo permanente;
- c) Auferidas pela Pessoa Jurídica - PJ revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- d) De venda de álcool para fins carburantes;
- e) Referentes a:
 - e.1) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
 - e.2) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representam ingresso de novas receitas;
 - e.3) o resultado positivo de equivalência patrimonial;
 - e.4) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

2.2.1.1 Receitas Financeiras

A Lei nº 9.718/98, em seu art. 3º, § 1º, alterou de “faturamento” para “receita bruta” a base de cálculo do PIS e da COFINS. Entretanto, a base de cálculo dessas contribuições, conforme disposição expressa na anterior redação do art. 195, inciso I (alterada pela EC nº 20/98), é exclusivamente o faturamento, que deve ser entendido, de acordo com o estabelecido no Direito Privado, como o ato de emitir fatura de venda mercantil e/ou prestação de serviços.

Sendo assim, ao se adotar como base de cálculo da exação a receita bruta, terminou por determinar que a contribuição incida sobre valores não compreendidos

pelo conceito de faturamento, majorando indevidamente o espectro de incidência da referida contribuição, ofendendo aos arts. 239, 195, inc. I, 195, § 4º, 154, inc. I, da Constituição Federal e por negativa de vigência ao art. 110 do CTN.

Na sessão plenária do dia 09/11/2005, o Supremo Tribunal Federal declarou, por maioria de votos, a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, que alterou de "faturamento" para "receita bruta" a base de cálculo do PIS e da COFINS (Recursos Extraordinários 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084). Votaram a favor dos contribuintes os Ministros Cezar Peluso, Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence e Carlos Ayres Britto. Foram vencidos os Ministros Nelson Jobim, Gilmar Mendes, Eros Grau e Joaquim Barbosa. A Ministra Ellen Gracie não participou do julgamento, mas seu voto não poderá reverter a decisão do Plenário, já que seis Ministros votaram a favor dos contribuintes e quatro votaram a favor da Fazenda Nacional.

Ressalte-se que a EC nº 20/98 não recepcionou, nem constitucionalizou o art. 3º, *caput*, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Assim, para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo do PIS e da COFINS, ainda não há lei posterior à EC nº 20/98 que tenha possibilitado a incidência dessas contribuições sobre a receita bruta. Até que seja editada nova lei, essas pessoas jurídicas devem continuar se sujeitando à base de cálculo prevista na Lei nº 9.715/98 (PIS) e na Lei Complementar nº 70/91 (COFINS), em razão da inconstitucionalidade da base de cálculo prevista na Lei nº 9.718/98.

2.2.2 Contribuintes

De acordo com o art. 1º da LC nº 70/91 o sujeito passivo da obrigação tributária da contribuição social sobre o faturamento são as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. No campo da não-incidência estão exclusivamente as pessoas físicas.

Nem toda pessoa jurídica está sujeita ao pagamento da COFINS porque há imunidade constitucional do art. 195, § 7º, da CF para as entidades beneficentes de assistência social, que atendam as exigências estabelecidas em lei, e isenções subjetivas e objetivas concedidas em leis. As isenções previstas nos art. 6º e 7º da LC nº 70/91 foram revogadas pelo art. 93 da MP nº 2.158-35, de 2001, mas conforme Higuchi (2007) foram concedidas novas isenções.

2.2.3 Alíquotas

Nesse regime cumulativo, as alíquotas gerais do PIS e da COFINS são 0,65% e 3%, respectivamente. Entretanto, para determinadas operações, a alíquota é diferenciada.

O art. 8º da Lei nº 9.718 de 1998, aumentou a alíquota da COFINS de 2% para 3%. Inúmeras empresas entraram com ação judicial alegando a inconstitucionalidade da elevação da alíquota por lei ordinária. Como o STF tinha decidido na Ação Direta de Constitucionalidade - ADC nº 1-1 que a LC nº 70/91 que instituiu a COFINS é lei formalmente complementar, mas materialmente ordinária, a sua alteração por lei ordinária para aumentar a alíquota é possível sem incorrer em inconstitucionalidade.

2.2.4 Imunidade

O § 7º do art. 7º da CF dispõe que são isentas (em vez de imunes) de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Enquadram-se como entidades beneficentes de assistência social as santas casas de misericórdia, os asilos, os orfanatos, entre outros. Essa é a única imunidade prevista na Constituição, mas segundo Higuchi (2007) é muito justo porque aquelas entidades já cumprem o objetivo da seguridade social que é o de assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

2.1.5 Isenções

De acordo com a Receita Federal, são isentas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS as receitas (Instrução Normativa – IN, Secretaria da Receita Federal - SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, art. 45):

- a. 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;
- b. Da exportação de mercadorias para o exterior;
- c. Dos serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

- d. Do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;
- e. Do transporte internacional de cargas ou passageiros;
- f. Auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB), instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;
- g. De frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;
- h. De vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e
- i. De vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

São isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, X):

- a. Templos de qualquer culto;
- b. Partidos políticos;
- c. Instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
- d. Instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

- e. Sindicatos, federações e confederações;
- f. Serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- g. Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- h. Fundações de direito privado;
- i. Condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
- j. Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Seguem abaixo algumas observações, de acordo com divulgação no site da Receita Federal (www.receita.fazendo.gov.br):

- Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente àquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, § 2º);
- Para efeito de fruição desse benefício fiscal, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, § 1º).

2.3 PIS e COFINS - Regime Não-Cumulativo

O tributo cumulativo é aquele que incide em todas as fases de uma cadeia de produção, onerando mais os produtos que possuem uma cadeia mais longa. Dessa forma, sua alíquota real sobre o produto final é muito maior que sua alíquota nominal, incidente em cada uma das etapas. No regime não-cumulativo, tenta-se tributar apenas

o valor agregado por aquela etapa da cadeia produtiva. Isso é feito através da dedução de alguns custos e despesas, referentes às fases anteriores da cadeia produtiva, da base de cálculo do imposto.

Nesse regime, como existe uma majoração da alíquota não-cumulativa, são penalizados os setores com cadeia produtiva mais curta, já que eles não conseguem deduzir um montante expressivo da sua base de cálculo.

O regime cumulativo para a cobrança da PIS/COFINS introduz uma série de distorções que prejudicam a eficiência e a competitividade da economia nacional. A principal destas distorções é a indução a que as empresas verticalizem suas atividades produtivas, concentrando o maior número possível de etapas de produção em uma única empresa em detrimento da aquisição de bens e da contratação de serviços de outras empresas, que podem ser mais eficientes, mas que resultaria em uma carga tributária mais elevada. Por conta desta característica do sistema, empresas de um mesmo setor econômico acabavam sujeitas a diferentes cargas tributárias, com as empresas mais verticalizadas recolhendo menos tributos que as demais, distorcendo o processo de concorrência.

(...)“Não foi suficiente esta ampliação desmesurada da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, pois aí estão as duas constatações verdadeiramente estorcedora da falta de bom-senso nas práticas legislativas e arrecadatória”.(OLIVEIRA, 2003, p. 19).

2.3.1 Início da Vigência

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS e as retenções, instituída pela MP nº 135/03 e convertida na Lei 10.833/03 definiu, dentre outros assuntos, o novo regramento jurídico tributário para recolhimento da COFINS (a não-cumulatividade da contribuição), que entrou em vigor em 1º de fevereiro de 2004 e o PIS não-cumulativo, instituído pela MP nº 66/02, convertida na Lei nº 10.637/02, começou a vigorar a partir de 1º de dezembro de 2002, respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal (90 dias).

De acordo com Ricardo Lobo Torres (2005, p.55) além desses dois tributos, que mais de perto interessa, foram criadas ulteriormente, sob o pálio da Constituição Federal (Art. 149) e de algumas Emendas Constitucionais, outras contribuições social

sobre o lucro líquido (CSLL), a contribuição sobre movimentação financeira (CPMF) e a contribuição do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (PIS/PASEP E COFINS sobre a importação de bens e serviços).

2.3.2 Fato Gerador e Base de Cálculo

Como fato gerador e base de cálculo do PIS e da COFINS temos o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Conforme Lei nº. 10.833/2003 Art. 1º:

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

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

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

O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações de conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

No art. 28 da Lei nº 7.738/89, a alusão à receita bruta, como base de cálculo do tributo, pra conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do decreto-lei nº 2.397/87, que é equiparável á noção corrente de faturamento das empresas de serviços.

(...)” de outra banda, o termo receita bruta abrange não só a receita com comercialização ou prestação de serviços ou receitas operacionais (art.187, III, Lei 6.404/76), como também receitas financeiras e não operacionais (Franciulli Netto, 2007 , p. 79)”

A base de cálculo até 31 de janeiro de 1999 da COFINS era o faturamento mensal considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza, deduzindo os valores correspondentes ás exclusões e isenções (Lei Complementar nº 70, de 1991, art;2º).

A partir de 1º de fevereiro de 1999 a base de cálculo é o faturamento do mês, assim entendido a receita bruta total, como definida pelos arts. 2º e 3º, SS 1º, 3º e 4º da Lei nº 9.718, de 1998, deduzidos os valores correspondentes as exclusões e isenções.

2.3.2.1 Não incidência

O PIS/PASEP e a COFINS não incidirão sobre as receitas relativas às operações de:

- Exportação de mercadorias para o exterior
- Prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, “cujo pagamento represente ingresso de divisas”;
- Vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

A empresa comercial exportadora que adquirir mercadoria com o fim específico de exportação deverá comprovar o embarque das mesmas em até 180 dias, contados da data de emissão da Nota Fiscal do fornecedor, sob pena de pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pelo contribuinte vendedor.

Na alienação para o mercado interno ou na utilização das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, a comercial exportadora também deverá pagar os tributos em tela.

Não há a possibilidade da empresa comercial exportadora de utilizar créditos do PIS e da COFINS para reduzir o montante devido face da exportação.

2.3.2.2 Isenções

São isentas das citadas contribuições às receitas relacionadas nos incisos do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001.

2.3.3 Alíquotas

A Lei nº 10.637, de 02/2002, institui o regime não-cumulativo do PIS/PASEP com alíquota de 1,65% , enquanto a Lei nº 10.833, de 12/2003, instituiu o regime não-

cumulativo da COFINS com alíquota de 7,6%. A não-cumulatividade é parcial porque nem toda contribuição paga na operação anterior pode ser deduzida.

As alíquotas aplicáveis ao PIS e a COFINS foram majoradas em aproximadamente 154%, passando, respectivamente, para 1,65% e 7,60% antes de 0,65% e 3%. No setor de autopeças as alíquotas podem chegar ao montante de 13,10%.

2.3.3.1 Alíquotas Diferenciadas

As contribuições sociais previstas no Art 195 § 9º inciso I poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

- Instituições financeiras: Excluídas da incidência não-cumulativa, as instituições financeiras - inclusive as cooperativas de crédito e as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários, financeiros e agrícolas, têm direito a deduções específicas para apuração da sua base de cálculo, que incide sobre o total das receitas. Além disso, estão sujeitas à alíquota de 4% para cálculo da COFINS. A alíquota da COFINS de 4% aplica-se aos Agentes Autônomos de Seguros Privados e às Associações de Poupança e Empréstimo. (Ato Declaratório Interpretativo - ADI SRF nº 21, de 2003)
- Entidades sem fins lucrativos: As entidades sem fins lucrativos de que trata o art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, calculam a contribuição para o PIS/PASEP com base na folha de salários, à alíquota de 1%.
- Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno: apuram a contribuição para o PIS/PASEP com base nas receitas correntes arrecadadas e nas transferências com a COFINS.

2.3.3.2 Substituição Tributária

Substituição tributária é um mecanismo de arrecadação de tributos utilizado pelo governo brasileiro. É atribuído ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo seu cliente. A substituição será recolhida pelo contribuinte e posteriormente repassada ao governo.

- Cigarros: Segundo Instrução Normativa nº. 247 de 2002, Lei nº. 10.865, de 2004, art. 29 e Lei nº. 11.196, art. 62:

Os fabricantes e os importadores de cigarros estão sujeitos ao recolhimento dessas contribuições, na condição de contribuintes e substitutos dos comerciantes varejistas e atacadistas desse produto. As bases de cálculos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são os valores obtidos pela multiplicação do preço fixado para a venda do cigarro no varejo, multiplicado por 1,98 (um inteiro e noventa e oito centésimos) e 1,69 (um inteiro e sessenta e nove centésimos), respectivamente.

- Veículos: Conforme Medida Provisória 2.158-35 de 2001, art. 43, parcialmente revogado pela Lei nº 10.485 de 3 de julho de 2002:

Os fabricantes e os importadores de veículos autopropulsados descritos nos códigos 8432.30 e 87.11 da TIPI estão obrigados a cobrar e a recolher a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, na condição de contribuintes substitutos, em relação às vendas feitas a comerciantes varejistas dos mencionados produtos. A base de cálculo será calculada sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.

2.3.3.3 Alíquotas Concentradas

As pessoas jurídicas que optarem pelos regimes especiais de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/COFINS, previstos no art. 52 da Lei nº 10.833, de 2003, no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, estão sujeitas a valores das contribuições fixados por unidade de produto, respectivamente, em:

- Combustíveis: A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidente sobre gasolina (exceto de aviação), óleo diesel, GLP e álcool para fins carburantes são calculados aplicando-se alíquotas concentradas sobre a receita bruta

auferida com as vendas destes produtos, efetuadas pelos produtores, importadores, refinarias de petróleo e distribuidores de álcool para fins carburantes e reduzindo-se a zero as alíquotas aplicadas sobre a receita auferida com as vendas efetuadas pelos distribuidores e comerciantes varejista.

- Querosene de aviação: A receita bruta auferida com a venda de querosene de aviação está sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS uma única vez pelo produtor ou importador, com previsão de alíquotas diferenciadas concentradas, não incidindo sobre a receita de venda de querosene de aviação auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de produtora ou importadora.
- Produtos farmacêuticos: As receitas obtidas na venda dos produtos farmacêuticos citados na Lei nº 10.147, de 2000 estão sujeitas a regime especial de apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, com previsão de alíquotas diferenciadas concentradas sobre os produtores e importadores, e direito ao cálculo de créditos presumidos na venda de alguns produtos.
- Veículos e pneus novos de borracha: As receitas obtidas na venda dos veículos e pneus novos de borracha citados na Lei nº 10.485, de 2002, estão sujeitas a regime especial de apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, com previsão de alíquotas diferenciadas concentrada sobre os fabricantes e importadores, reduzindo-se a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a venda desses produtos pelos comerciantes atacadistas e varejistas e sobre a venda dos produtos (autopeças) relacionados nos anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002.
- Bebidas: As receitas obtidas na venda das bebidas citadas no art. 49 da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitas a regime especial de apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, com previsão de alíquotas

diferenciadas concentrada sobre os fabricantes e importadores, reduzindo-se a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a venda desses produtos pelos comerciantes atacadistas e varejistas.

- **Embalagens:** As receitas decorrentes da venda de embalagens, pelas pessoas jurídicas industriais ou comerciais e pelos importadores, destinadas ao envasamento das bebidas sujeitas às alíquotas diferenciadas, ficam sujeitas ao recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fixadas por unidade de produto.
- **Biodiesel:** A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidirão, uma única vez, sobre a receita bruta auferida, pelo produtor ou importador, com a venda de biodiesel, às alíquotas de 6,15% (seis inteiros e quinze centésimos por cento) e 28,32% (vinte e oito inteiros e trinta e dois centésimos por cento), respectivamente.

2.3.3.4 Alíquotas Reduzidas

Terão alíquotas reduzidas o PIS e a COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

- **Nafta petroquímica:** A contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS devidas pelo produtor ou importador de nafta petroquímica, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda desse produto às centrais petroquímicas, serão calculadas, respectivamente, com base nas alíquotas de 1% e 4,6%.
- **Papel imune, destinado á impressão de periódicos:** A venda de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, fica sujeita às

alíquotas de 3,2% (COFINS) e 0,8% (PIS/PASEP), caso a pessoa jurídica vendedora esteja no regime da não-cumulatividade.

- Papel destinado à impressão de jornais: Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de papel destinado à impressão de jornais, até 30 de abril de 2008 ou até que a produção nacional atenda 80% (oitenta por cento) do consumo interno, na forma a ser estabelecida em regulamento do Poder Executivo.
- Papel destinado à impressão de periódicos: Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de papéis classificados nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802.61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90, todos da TIPI, destinados à impressão de periódicos até 30 de abril de 2008 ou até que a produção nacional atenda 80% (oitenta por cento) do consumo interno;
- Produtos hortícolas e frutas: Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI.
- Aeronaves, suas partes, peças etc.: Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de aeronaves, classificadas na posição 88.02 da TIPI, suas partes, peças, ferramentais, componentes, insumos, fluidos hidráulicos, tintas, anticorrosivos, lubrificantes, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem empregados na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão e

montagem das aeronaves, seus motores, partes, componentes, ferramentais e equipamentos.

- Semens e embriões: Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de semens e embriões da posição 05.11 da NCM.
- Zona Franca de Manaus (ZFM): Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na ZFM para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa).
- Concessionários de veículos: Serão tributados, para fins de incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, à alíquota de 0% (zero por cento) os valores recebidos pelos concessionários de que trata a Lei no 6.729, de 28 de novembro de 1979, a esses devidos pela intermediação ou entrega dos veículos nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.
- Fertilizantes, defensivos agrícolas e outros: Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, incidentes na importação e na comercialização no mercado interno, dos produtos especificados no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004 (arroz, feijão, farinha de mandioca, adubos, fertilizantes agrícolas, corretivos de solo de origem mineral, vacinas para uso veterinário, defensivos agrícolas, sementes, mudas destinadas à semeadura e plantio, farinha, grãos, pintos, leite, queijos).

- Gás natural canalizado: Ficam reduzidas a zero por cento as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás natural canalizado, destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade, nos termos e condições estabelecidas em ato conjunto dos Ministros de Estado de Minas e Energia e da Fazenda.
- Carvão mineral: Ficam reduzidas a zero por cento as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de carvão mineral destinado à geração de energia elétrica.
- Produtos químicos e farmacêuticos: Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, incidentes no regime da não-cumulatividade sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, sobre produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.
- Livros: Fica reduzida a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita de venda, no mercado interno, de livros, conforme definido no art. 2º da Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003.
- Combustíveis, bebidas e embalagens: O Poder Executivo pode reduzir e restabelecer as alíquotas *ad rem* da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS previstas nos arts 23 da Lei nº 10.865, de 2004, e nos arts. 51 e 52 da Lei nº 10.833, de 2003.

- **Receitas financeiras:** O Poder Executivo poderá reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar. De acordo com o Decreto nº 5.442, de 2005, estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras. A redução não se aplica aos juros sobre capital próprio.
- **Programa de Inclusão Digital:** Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, a varejo, de equipamentos de informática especificados no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005.

2.3.3.5 Alíquota Zero – Receitas Financeiras

A partir de 02.08.2004, por força do Decreto 5.164/2004, ficam reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

O disposto não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre o capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

O dispositivo aplica-se também às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

2.3.4 Regime de Apuração

A apuração e o pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS no regime de incidência não-cumulativa, serão efetuados mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica. A partir da competência janeiro/2007, o PIS e a COFINS serão recolhidos até o dia 20 do mês seguinte ao da competência (o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência

do fato gerador) - novo prazo fixado pelos artigos 7º e 11 da MP 351/2007. Serão efetuados sob os códigos de receita 6912 e 5856.

O regime de competência é o normalmente utilizado para a apuração PIS/COFINS não-cumulativo, contudo as empresas optantes pelo Lucro Presumido (PIS/COFINS cumulativo) poderão optar pelo regime de caixa, para fins de apuração da base de cálculo mensal do PIS e da COFINS, desde que também adotem este regime para a apuração trimestral do IRPJ e da CSLL.

2.3.5 O conceito de Insumos em face do PIS e da COFINS

No caso da Contribuição ao PIS e da COFINS, a materialidade do tributo vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica. O contribuinte do PIS e da COFINS não-cumulativos, segundo as Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, tem direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como "insumos" na fabricação de produtos destinados à venda.

Para Moura (2006, p. 69), nenhuma dessas leis conceitua "insumos" e, tampouco, remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu conceito, a exemplo do que ocorreu quando da instituição do crédito presumido de IPI em ressarcimento ao PIS e à COFINS de que trata a Lei 9.363/96. Sendo assim, um dos caminhos a trilhar para se encontrar a acepção jurídica do termo "insumos", no campo dessas contribuições sociais, é analisar a Lei Complementar 95/02, a qual versa sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação de leis.

Souza (2002, p. 129) comenta que com efeito, na atividade de prestação de serviços, o conceito de insumos dado já na referida Instrução como sendo relativo a bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, amolda-se com perfeição, ao conceito de quaisquer custos imputáveis à atividade, vale dizer, às despesas intrinsecamente relacionadas ao objeto social explorado, sejam elas relativas a bens aplicados ou consumidos na realização dos serviços, sejam elas relativas a despesas

necessárias à viabilização da própria atividade de serviço, como assim já vem pronunciando Divisões de Tributação da Receita Federal em soluções de consulta.

O PIS e a COFINS não – cumulativos, criados com a finalidade de amenizar os efeitos que a cumulatividade acarretava na cadeia produtiva nacional, não assimilaram, por inteiro o conceito de “valor agregado”, hipótese que permitiria ao contribuinte se creditar de todos os custos e despesas relacionados à sua atividade. Em vez disso, optou o legislador ordinário por negar o crédito em determinadas hipóteses e concedê-lo em outras de forma genérica ou restritiva, conforme o caso.

Entretanto, durante discussões no Fórum Empresarial (2005), chegou-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto, ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterizem como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo.

Dizer que “bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou nas prestação de serviços”, na acepção da Lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda.

Obviamente, as hipóteses exigidas pelo artigo supra mencionado devem respeitar as restrições criadas pelo legislador no que diz respeito ao direito de crédito. Ou seja, embora a guarda de instalações fabris deva ser considerada como custo, o custo a ela relativo não ensejará o crédito de PIS / COFINS quando for prestada por funcionários da própria empresa.

Ademais, embora seja patente a provável discordância, da Receita Federal quanto à acepção genérica do conceito de insumos, entendemos defensável a idéia de que também seriam passíveis de gerar direito ao crédito de PIS e de COFINS, os dispêndios havidos na aquisição de demais bens e direitos necessários ao

desenvolvimento da atividade empresarial, ainda que classificáveis como despesas, porque ninguém há de negar, por exemplo, a necessidade de as sociedades empresariais, seja de que ramo for, incorrerem em despesas de intermediação, contagem, propaganda e publicidade.

2.3.5.1 Insumos Sujeitos à Alíquota Zero

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, sem restrições ao direito de se apropriar créditos, foi elevada à categoria de princípio constitucional em 1º/01/04, com a inclusão do § 12 no art. 195 da CF/88, por meio da Emenda 42/03.

Implementar efetivamente a não-cumulatividade para essas contribuições implica tributar apenas o valor que é agregado ao longo de uma cadeia produção-consumo. Dentre os diversos métodos de tributação do valor agregado existentes, o Poder Executivo elegeu o método indireto subtrativo na própria exposição de motivos que acompanhou a proposta que resultou na edição da MP 135/03, eleição essa avalizada mais tarde pelo Poder Legislativo ao convertê-la na Lei 10.833/03.

Indireto subtrativo é o método segundo o qual o valor do tributo devido é resultado da diferença entre o valor apurado pela alíquota aplicada sobre as vendas e o valor apurado pela alíquota aplicada sobre as compras.

As Leis 10.637/02 e 10.833/03 - instituidoras da cobrança não-cumulatividade do PIS e da COFINS -, ambas no art. 3º, prevêem a possibilidade de o contribuinte calcular créditos em relação ao valor da aquisição de insumos, valendo-se das mesmas alíquotas aplicáveis na determinação dos débitos sobre o valor do faturamento. Até 31/07/04, era irrelevante saber se o valor dos insumos adquiridos estava ou não sujeito às incidências desses tributos, na hipótese de aquisição de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Entretanto, a contar de 1º/08/04, a Lei 10.865/04, alterando substancialmente o § 2º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, vedou o aproveitamento de créditos em relação ao valor de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não-tributados. Com efeito, essa vedação atingiu, indistintamente, os insumos não

tributados e os sujeitos à alíquota zero e, parcialmente, os isentos (Vedação idêntica ao direito de crédito foi feita pela Lei 10.865/04, a partir de 1º/05/04, também sobre insumos importados).

Especialmente no que concerne à alíquota zero, a referida vedação se revela injusta e onerosa ao contribuinte quando os insumos são aplicados na industrialização de produtos cuja receita decorrente da venda será submetida à tributação de PIS a 1,65% e de COFINS a 7,6%.

Considerando a hipótese de um contribuinte industrial adquirir insumo de um fornecedor cuja receita decorrente da venda de seu produto está sujeita à alíquota zero de PIS e COFINS e, depois de fabricar o seu produto, vender o mesmo auferindo receita tributável por alíquota maior do que zero, resta patente que a vedação ao crédito, ora criticada, resultará numa tributação que vai além do valor real agregado, atingindo todo o faturamento, isto é, alcançando também a receita decorrente da venda anterior da referida cadeia submetida à alíquota zero de PIS e COFINS.

Diante desse cenário, pode-se dizer que não há de fato uma alíquota zero (O Pleno do STF, no RE 350.446-1/PR, julgou a questão do direito de crédito de IPI sobre insumos tributados por alíquota zero de forma favorável ao contribuinte), mas sim um diferimento de pagamento de contribuições e, porque não dizer, um desvio de finalidade do modelo de tributação que fora concebido para esses tributos, porquanto se tributará valor além do agregado. Isso equivale a dar continuidade à cobrança cumulativa dentro do modelo de cobrança não-cumulativa criado justamente para evitar os efeitos perversos do primeiro.

Na ementa do acórdão está consignado que se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. Diz ainda essa ementa que a isenção ou a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito.

De acordo com o relator, Min. Nelson Jobim, se não admitido o crédito na hipótese de aquisição sob isenção ou alíquota zero, a operação subsequente

recomporia todo o tributo, como se isenção ou alíquota zero não tivesse ocorrido em algum momento da cadeia produtiva. Para o relator, a recomposição do tributo se daria pela incidência da alíquota relativa à operação subsequente que atingiria a operação anterior tributada à alíquota zero.

Todavia, cumpre alertar que o STF está reapreciando a tese do direito de crédito de IPI em relação às aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, com tendência favorável à União.

De qualquer modo, se for alegado não haver ônus de PIS e COFINS sobre o valor das receitas auferidas pelo fornecedor e, assim, não haveria nada para o contribuinte industrial se creditar, pode-se opor a irrelevância disso, porquanto, em essência, o crédito calculado desses tributos é inegavelmente um direito de natureza presumida.

A plausibilidade dessa afirmação resulta da interpretação do próprio § 1º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, pois o crédito é calculado sobre o valor de aquisição dos insumos pela mesma alíquota do débito aplicada sobre o valor do faturamento.

O presente raciocínio é reforçado com a observação de que, mesmo nas aquisições de insumos de contribuintes tributados pelo imposto de renda com base no lucro presumido (regime cumulativo PIS = 0,65% e COFINS = 3%) ou pelo SIMPLES, o direito de crédito é integral - 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS. Ou seja, não importa saber o quantum incidente de direito sobre a receita anterior.

Interessante ressaltar também que o art. 17 da Lei 11.033/04 e o art. 16 da Lei 11.116/05 garantem ao fornecedor o direito à manutenção e utilização do crédito decorrente da aquisição de insumos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência de PIS e COFINS.

Isso é paradoxal, pois de um lado o contribuinte industrial adquirente de insumos tributados à alíquota zero tem a receita bruta da venda de seus produtos onerada por PIS e COFINS, mas sem direito ao crédito, e, por outro, a legislação garante ao seu fornecedor a manutenção e utilização do crédito dessas contribuições em relação aos insumos que utilizou na fabricação do seu produto cuja receita decorrente da venda está sujeita à alíquota zero.

Enfim, o contribuinte do PIS e COFINS inconformado com essa vedação ao crédito sobre insumos tributados à alíquota zero tem fundamentos jurídicos consistentes para pleitear seus direitos junto ao Poder Judiciário.

2.3.6 Apuração dos Créditos

Créditos do PIS/PASEP e da COFINS "não-cumulativas" embora o título desta modalidade de contribuição sugira a implantação da não-cumulatividade, este instituto não foi adotado em sua plenitude, pois as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 preferiram a técnica de listar as operações que geram e as que não geram direito a crédito.

De qualquer forma, alguns princípios podem ser identificados. Como regra geral, o direito ao crédito do PIS/PASEP e da COFINS nasce com a aquisição, em cada mês, de bens e serviços que, na fase anterior da cadeia de produção ou de comercialização, se sujeitaram às mesmas contribuições e cuja receita da venda ou da revenda integrem a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS "não-cumulativas".

(...) na determinação de qualquer tributo não-cumulativo permite-se deduzir o montante do tributo, da mesma espécie, pago na operação anterior. No caso da COFINS não cumulativa, a não-cumulatividade é parcial por que não foi permitida a dedução da contribuição paga em todas as operações imediatamente anteriores. (HIGUCHI,2005, p. 132)

Um dos grandes problemas no ressarcimento dos tributos cumulativos é o cálculo do montante arrecadado "em excesso" nas etapas anteriores da cadeia produtiva e que são repassados à frente. Para cada produto exportado tornar-se-ia necessário conhecer todas as etapas de sua cadeia produtiva, assim como o consumo intermediário (custo com insumos) em cada uma das etapas. Dada a dificuldade de se fazer isso para uma gama variada de produtos, a MP 2.202 opta por assumir que as etapas da cadeia produtiva sejam infinitas e que a relação custo-faturamento seja a mesma em todas as etapas da cadeia produtiva. O crédito acumulado ao fim do processo é o somatório dos créditos das diversas etapas da cadeia produtiva, considerando um número infinito de etapas.

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.

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.

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, TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da TIPI (Lei nº 11.196, de 2005, art. 47).

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.

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.

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.

- a) Apropriação Direta: aplicando-se ao valor dos bens utilizados como insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não-cumulativa e os custos totais incorridos no mês, apurados por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou
- b) Rateio Proporcional: aplicando-se ao valor dos bens utilizados como insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas no mês.

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.

2.3.6.1 Crédito financeiro e crédito físico

Quando a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, seja este destinado à revenda, à utilização como matéria prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus de PIS/COFINS respectivo configura um crédito.

Medeiros (2001) diz que um tributo ficaria mais perto da não-cumulatividade pura se fosse admitido, por sua legislação, o chamado crédito financeiro. Nesse caso, o montante do tributo incidente sobre todas as mercadorias adquiridas (inclusive para o ativo permanente e para uso e consumo) pode ser aproveitado no pagamento do mesmo tributo devido pelo adquirente.

Ainda segundo Medeiros (2001) no outro extremo estão os tributos que adotam a não-cumulatividade parcial, pois admitem apenas o chamado crédito físico. Nesse caso, o aproveitamento se restringe ao montante do tributo incidente nas aquisições de bens que se destinam a integrar bens produzidos e comercializados ou só comercializados pelo adquirente. São, portanto, bens que entram para sair.

Segundo Machado (2006) entende-se como regime do crédito financeiro aquele no qual deve ser considerado o tributo que tenha onerado qualquer dos custos do objeto tributado e assim todos os custos da atividade que vierem onerados pelo imposto, ensejam o crédito respectivo. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, à utilização como matéria prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto. Ainda Machado (2006), como regime do crédito físico aquele no qual somente os custos consubstanciados em elementos corpóreos, ou físicos, como as próprias mercadorias a serem revendidas, na atividade comercial, ou as matérias primas e outros insumos corpóreos, na atividade industrial, que vierem onerados pelo imposto, ensejam o crédito respectivo. A rigor, a legislação adota um regime misto, com predominância do regime do crédito físico. A questão de saber o que enseja e o que não enseja crédito do imposto, aliás, é na verdade um ponto de intermináveis atritos na relação tributária dos impostos ditos não cumulativos.

Em relação ao crédito físico e financeiro Botallo comenta (1980, p.200)

A legislação ordinária, em termos de não - cumulatividade, adotou no Brasil o princípio do chamado "**crédito físico**", o que significa que darão direito a crédito somente aqueles materiais, mercadorias e produtos diretamente vinculados à produção do bem por parte do industrial, não prestigiando uma outra técnica de não cumulatividade que é a chamada do "**crédito financeiro**" que leva em conta não apenas os insumos diretamente aplicados na fabricação do bem mas também o custo desta fabricação, independentemente deste custo referir-se a componentes que vão integrar diretamente o produto final.

2.3.6.2 Observações na Apuração dos Créditos

Deve-se atentar para algumas observações na apuração dos créditos do PIS e da COFINS, as quais estão descritas abaixo:

- a) O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subseqüentes;
- 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.

3 METODOLOGIA

Para a estruturação e fundamentação metodológica deste estudo, inicialmente será efetuada a revisão bibliográfica acerca dos conceitos, bem como das características do PIS e da COFINS. Também será realizado um estudo de caso com o objetivo de tornar o problema mais explícito, proporcionando maiores informações sobre o assunto investigado através de pesquisa documental e abordagem qualitativa e com dados quantitativos.

O estudo de caso segundo Beuren (2003, p. 84) “caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico”.

Ainda referente ao estudo de caso, segundo Bruyne, Herman e Schoutheete (1977 *apud* BEUREN, 2003, p.84)

Afirmam que o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vista em apreender a totalidade de uma situação. A riqueza das informações detalhadas auxilia num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado.

Em uma segunda etapa, foi feita a comparação entre a tributação do PIS e da COFINS cumulativa e não cumulativa, a fim de identificar os impactos para os prestadores de serviços e indústrias com a não-cumulatividade. Para esta análise, foram utilizados os dados de três empresas, sendo duas industriais e uma prestadora de serviço.

Desta maneira, o presente trabalho representa uma pesquisa documental descritiva, utilizando a pesquisa bibliográfica como fonte para um embasamento teórico e um estudo de caso.

4 EXEMPLOS DE CÁLCULO DA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Variadas e significativas mudanças ocorreram na legislação que regula os tributos PIS e a COFINS. Antes eram “em cascata”, ou seja, a cada nova venda eram cobrados integralmente mais de uma vez e atualmente existe o que se chama de não-cumulatividade desses tributos. No passado o fornecedor que vendia a mercadoria pagava X% sobre o valor da venda e a empresa que comprou essa mercadoria quando a vendia também pagava os mesmos X%.

Com as mudanças na legislação, agora quando o fornecedor vende a mercadoria ele paga X% e quando quem comprou a mercadoria vende, não mais paga os X%, mas sim “Y%-X%” de tributos.

Atualmente uma empresa pode optar (ou ser obrigada) a adotar qualquer um dos critérios, seja de apurar o imposto com base no regime cumulativo ou não-cumulativo. No regime cumulativo a empresa não tem o direito de se apropriar dos créditos e no regime não-cumulativo a empresa esta possibilitada de se apropriar. A diferença entre ambos consiste basicamente na alíquota, pois enquanto que no regime cumulativo a empresa paga 3% de COFINS e 0,65% no PIS, no regime não-cumulativo em regra geral a empresa paga 7,6% e 1,65% respectivamente. Diz-se em regra geral porque existem alguns produtos com alíquotas diferenciadas, que podem ser maiores ou menores conforme estipulado em lei. Quando no regime não-cumulativo, onde se apropria de créditos de tributos, esses serão calculados a mesma alíquota, ou seja, 1,65% e 7,6%, para o PIS e o COFINS respectivamente.

A Interpretação Técnica do IBRACON 01 (2004) comenta que diante da norma vigente atual, o fato gerador do PIS e da COFINS é o faturamento, sendo este o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, incluindo as receitas não-operacionais, exceto as decorrentes da venda do ativo imobilizado e permanente. Desta forma, excluindo as receitas anteriormente citada, as demais receitas de todos os grupos de contas do resultado são tributadas.

Esses tributos devem ser registrados nos diversos grupos de receitas e despesas a fim de que os correspondentes encargos reflitam a despesa tributária relativa às transações que a geraram e, dessa forma, que a entidade apresente

adequadamente a margem bruta, lucro operacional, resultado financeiro e o resultado não-operacional gerado em seu negócio.

Ainda segundo a Interpretação Técnica do IBRACON 01 (2004), de acordo com as normas legais, para o cálculo das contribuições não cumulativas deverá o contribuinte proceder da seguinte forma: sobre a base de cálculo obtida, já excluída das receitas isentas, sujeitas alíquota zero, não alcançadas pela incidência, será aplicada a alíquota aplicável e, do valor das contribuições apuradas, serão descontados créditos calculados em relação a custos e despesas pagos e incorridos, notadamente em relação a:

- a) bens adquiridos para revenda, observadas as exceções previstas em lei;
- b) bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- c) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- d) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica (em princípio até o mês de agosto de 2004); e
- e) encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Conforme comentado, as normas instituíram um sistema de crédito em relação aos bens adquiridos para revenda, utilizados na fabricação de produtos, etc. Esse crédito somente poderá ser utilizado para reduzir o valor a pagar calculado em relação às receitas, nos termos definidos nas Leis, ou seja, não será ressarcido pelo Fisco, exceto para situações especiais lá definidas.

Abaixo segue exemplo elaborado por Freitas (Disponível em: <www.juliobattisti.com.br>) visando à melhor compreensão. No primeiro momento estará sendo apresentada uma situação no regime cumulativo, onde não há apropriação de créditos, para posteriormente ver como ficaria a mesma situação de uma empresa que apura seus tributos de acordo com o regime não-cumulativo.

4.1 PIS e o COFINS no Regime Cumulativo

Conforme exemplo dado por Freitas (2006), inicialmente será considerado o seguinte balanço patrimonial:

TABELA 1 - Balanço Patrimonial em 31/03/2006

Balanço Patrimonial - Levantado em 31/03/2006			
Ativo		Passivo	
Bancos	3.334,00	Fornecedores	2.460,00
Clientes	2.350,00	Salários a Pagar	500,00
Veículos	4.000,00	Patrimônio Líquido	
Computador	1.000,00	Capital Social	3.000,00
ICMS a recuperar	63,90	Lucros do Exercício	4.787,90
Total do Ativo	10.747,90	Total do Passivo	10.747,90

FONTE: FREITAS, 2006. Disponível em: <www.juliobattisti.com.br>.

Para efeitos de simplificação não será feito nesse exercício o registro do ICMS.

As operações seguem descritas abaixo e para efeitos de cálculos do PIS e do COFINS, as alíquotas para o regime cumulativo são 0,65% e 3% respectivamente.

- 1.^a Operação – Dia 02/04 – Compra de 20 unidades de blusas pelo valor de R\$ 1.000,00 a prazo.
- 2.^a Operação – Dia 05/04 – Venda de 10 unidades pelo valor total de R\$ 2.000,00 a vista.

Logo, o registro na planilha de controle de estoques é:

TABELA 2 - Ficha de Controle de Estoque I

Ficha de Controle de Estoque - Blusas									
.Abril/2006									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	R\$	Total	Quant.	R\$	Total	Quant.	R\$	Total
02/abr	20	50	1.000,00				20	50	1.000,00
05/abr				10	50	500,00	10	50	500,00
Total	20		1.000,00	10		500,00	10	50	500,00

FONTE: FREITAS, 2006. Disponível em: <www.juliobattisti.com.br>.

Como comentado acima, o valor dado de entrada na mercadoria e registrado na planilha de controle de estoques é o próprio valor da compra, pois como o exercício é somente para exemplo das contabilizações de PIS e COFINS, não será entrada no mérito agora de fazer apropriações de créditos do ICMS tão pouco dos créditos de PIS e COFINS, tendo em vista que o exercício é no regime cumulativo desses tributos, onde portanto não há a apropriação de créditos.

RAZONETES I

Bancos		Cientes	
3.334,00		2.350,00	
2.000,00			
Veículos		Computador	
4.000,00		10.000,00	
ICMS a Recuperar		Fornecedores	
63,90			2.460,00
Salários a Pagar			1.000,00
			3.000,00
Lucros do Exercício		Receitas de Vendas	
			2.000,00
CMV		Mercadorias	
500,00		1.000,00	500,00

Tendo-se contabilizadas as operações, segue-se então ao registro das despesas com os tributos PIS e COFINS. Para tal serão abertos mais quatro razãoetes e serão feitos os lançamentos conforme abaixo:

RAZONETES II

Despesa Com PIS		Despesa Com COFINS	
13,00		60,00	
PIS a Pagas		COFINS a Pagas	
			60,00
			13,00

Verificam-se assim as duas operações contabilizadas, sendo aberto duas contas de despesas (Despesa com PIS e Despesa com COFINS) que devem ser zeradas quando se quiser efetuar a apuração do resultado e conseqüentemente a elaboração do balanço.

Já as contas de PIS a Pagar e COFINS a Pagar são contas de passivo, pois representam uma obrigação que a empresa tem, isto é, a obrigação de na data do vencimento efetuar o recolhimento desses valores ao governo.

É assim que funciona a contabilização do PIS e da COFINS quando uma empresa os apura de acordo com o regime cumulativo, no qual não se apropria de créditos dos mesmos tributos.

4.2 PIS e o COFINS no Regime não-cumulativo

Ainda seguindo a exemplificação dada por Freitas, será elaborado o mesmo exercício considerando somente a diferença no regime de apuração do imposto, agora regime não-cumulativo no qual as compras de mercadorias (e outras operações) geram direito ao crédito do imposto. Considera-se o mesmo Balanço Patrimonial apresentado na Tabela 1 e para efeitos de simplificação, continuará sendo desconsiderado o cálculo do ICMS.

As operações são as relacionadas abaixo e para efeitos de cálculos do PIS e do COFINS no regime não-cumulativo, as alíquotas são 1,65% e 7,6% respectivamente.

- 1.^a Operação – Dia 02/04 – Compra de 20 unidades de blusas pelo valor de R\$ 1.000,00 a prazo.
- 2.^a Operação – Dia 05/04 – Venda de 10 unidades pelo valor total de R\$ 2.000,00 a vista.

Inicialmente será demonstrada a planilha de controle de estoques.

TABELA 3 - Ficha de Controle de Estoque II

Ficha de Controle de Estoque - Blusas

.Abril/2006									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	R\$	Total	Quant.	R\$	Total	Quant.	R\$	Total
02/abr	20	45,37	907,40				20	45,37	907,40

FONTE: FREITAS, 2006. Disponível em: <www.juliobattisti.com.br>.

Na tabela acima se obtém o registro da primeira operação. Foi dado entrada em 20 unidades de mercadorias. O valor unitário de cada uma delas é o resultado da divisão do valor pela quantidade.

Como dito acima, no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, as compras de mercadorias geram direitos ao crédito desses tributos, então é necessário calcular o valor desses créditos e diminuí-los do custo de aquisição, conforme determina a lei.

O cálculo feito foi o seguinte:

Para o PIS: $1.000,00 \times 1,65\% \gg 16,50$ é valor do crédito de PIS.

Para a COFINS: $1.000,00 \times 7,6\% \gg 76,00$ é valor do crédito de COFINS.

Para chegar-se ao valor total das mercadorias da qual foi dado entrada na planilha, diminuiu-se dos R\$ 1.000,00 referente ao custo de aquisição do valor desses tributos que serão recuperados. Assim tem-se $1.000,00 - 16,50 - 76,00 = 907,50$.

O custo de aquisição da mercadoria diminuiu em relação ao exercício anterior, no qual não se apropriava de créditos, isso é lógico, tendo em vista que a legislação demanda que se deduza do custo de aquisição os tributos que serão recuperados. Conseqüentemente o custo de aquisição será menor.

Continuando o preenchimento da planilha ela ficaria assim:

TABELA 4 - Ficha de Controle de Estoque III

Ficha de Controle de Estoque - Blusas

Abril/2006									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	R\$	Total	Quant.	R\$	Total	Quant.	R\$	Total
02/abr	20	45,37	907,40				20	45,37	907,40
05/abr				10	45,37	453,70	10	45,38	453,80
Total	20		907,40	10		453,70	10	45,38	453,80

FONTE: FREITAS, 2006. Disponível em: <www.juliobattisti.com.br>.

Feito isso pode-se agora fazer o registro das operações nos razãoetes, que ficariam da seguinte forma:

RAZONETES III

Bancos	
3.334,00	
2.000,00	
Veículos	
4.000,00	
ICMS a Recuperar	
63,90	
Salários a Pagar	
	500,00
Lucros do Exercício	
	4.787,90
453,70	
Pis a Recuperar	
16,50	
Despesa Com PIS	
33,00	
PIS a Pagas	
	33,00

Clientes	
2.350,00	
Computador	
10.000,00	
Fornecedores	
	2.460,00
	1.000,00
Capital Social	
	3.000,00
Receitas de Vendas	
	2.000,00
907,50	453,70
Cofins a Recuperar	
76,00	
Despesa Com COFINS	
152,00	
COFINS a Pagar	
	152,00

Abaixo seguem alguns comentários quanto aos lançamentos.

As contas: Bancos, Clientes, Veículos, Computador, ICMS a Recuperar, Fornecedores, Salários a Pagar, Capital Social, Lucros do Exercício e Receitas de Vendas, ficaram com o mesmo saldo do exercício anterior.

A conta de CMV ficou com o saldo menor do que no exercício passado, no qual era de R\$ 500,00. Isso ocorreu em função de que nesse exemplo foi retirado o custo de aquisição os valores dos tributos que serão recuperados. Na conta “Mercadorias”, no registro da compra o valor já é líquido, ou seja, foi retirado o valor dos tributos que serão recuperados.

Agora se tem as contas de “PIS a Recuperar” e “COFINS a Recuperar”, a primeira com um saldo de R\$ 16,50 e a segunda com um saldo de 76,00. Esses valores serão compensados com o que se estiver devendo de PIS e COFINS.

Logo abaixo se tem as contas de “Despesas com PIS” e “Despesas com COFINS”. Nota-se que a primeira conta tem um saldo de R\$ 33,00, ou seja, esse foi o valor da despesa com PIS durante o mês, relativos as vendas efetuadas. O mesmo raciocínio serve para a COFINS, assim essas contas mostram o valor das despesas do período.

Mais abaixo se tem as contas de passivo, onde está sendo demonstrado o valor a pagar desses tributos.

Finalizando, deve-se fazer o acerto de contas, afinal (por exemplo) está se devendo R\$ 33,00 de PIS, porém está se cobrando R\$ 16,50. Logo, não é preciso pagar os R\$ 33,00 para receber os R\$ 16,50 e nem receber os R\$ 16,50 para pagar os R\$ 33,00, basta fazer um acerto de contas.

Esses lançamentos seriam efetuados da seguinte forma:

RAZONETES IV

Pis a Recuperar	
16,50	16,50
Despesa Com PIS	
33,00	
PIS a Pagas	
<u>16,50</u>	33,00

Cofins a Recuperar	
76,00	76,00
Despesa Com COFINS	
152,00	
COFINS a Pagar	
<u>76,00</u>	152,00

Inicialmente tinha-se um crédito no valor de R\$ 16,50 de PIS a Recuperar, ao finalizar os lançamentos, verifica-se que tem que ser pago de PIS um valor de R\$ 33,00. Para fazer um acerto de contas foi feito um crédito na conta de PIS a Recuperar no valor de R\$ 16,50 zerando assim o seu saldo e fazendo um débito na conta de PIS a Pagar, reduzindo assim o seu saldo.

Ao final deste lançamento a conta de PIS a Recuperar ficou com o saldo zerado, e a conta de PIS a Pagar ficou com o saldo de R\$ 16,50 a ser pago. (R\$ 33,00- R\$ 16,50)

O mesmo raciocínio deve ser efetuado para a COFINS.

5 ANÁLISE DOS IMPACTOS DA TRIBUTAÇÃO DO PIS/COFINS NOS SETORES DE SERVIÇO E INDUSTRIAL COM A NÃO-CUMULATIVIDADE

O sistema de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, antiga reivindicação do setor empresarial, que sempre apontou a tributação em cascata como um dos principais defeitos do sistema tributário brasileiro por encarecer a produção de bens e serviços, veio acompanhado de um brutal aumento de carga tributária para o setor terciário com as novas alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,60% (COFINS), representando uma elevação em torno de 153% comparada às alíquotas anteriores de 0,65% e 3%.

Apesar das alíquotas únicas serem de 1,65% e 7,6%, as alíquotas efetivas serão diferentes para cada empresa, pois irá depender da quantidade de créditos tributários que cada uma obtiver.

O novo regime jurídico de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, só traz benefícios para setores econômicos que englobam grandes cadeias produtivas, pois permitirá o repasse desse custo e o creditamento dos insumos e matérias-primas.

Com o intuito de demonstrar os impactos que a não-cumulatividade trouxe para alguns setores, será realizada neste capítulo uma análise do setor de serviço e industrial. Para isto serão analisadas três empresas, sendo duas do setor industrial e uma do setor de serviços. Foram utilizados nomes fictícios "X, Y e Z" e também índices para demonstrar os dados financeiros das empresas, a fim de manter a preservação dos dados originais.

Serão apresentadas algumas considerações acerca das alterações que houveram nos setores mencionados em virtude da mudança do regime cumulativo para o regime não-cumulativo, além de um breve histórico de cada empresa, bem como as respectivas demonstrações de resultado do exercício juntamente com o comparativo da apuração das contribuições tanto no regime cumulativo como no regime não-cumulativo.

5.1 Setor Industrial

As Leis 10.637/02 e 10.833/03 - instituidoras da cobrança não-cumulativa do PIS e da COFINS, ambas no art. 3º, prevêm a possibilidade de o contribuinte calcular créditos em relação ao valor da aquisição de insumos, valendo-se das mesmas alíquotas aplicáveis na determinação dos débitos sobre o valor do faturamento. Anteriormente as leis era irrelevante para as indústrias saberem se o valor dos insumos adquiridos estava ou não sujeito às incidências desses tributos.

Interessante ressaltar também que o art. 17 da Lei 11.033/04 e o art. 16 da Lei 11.116/05 garantem ao fornecedor o direito à manutenção e utilização do crédito decorrente da aquisição de insumos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência de PIS e COFINS. Isso é paradoxal, pois de um lado o contribuinte industrial adquirente de insumos tributados à alíquota zero tem a receita bruta da venda de seus produtos onerada por PIS e COFINS, mas sem direito ao crédito, e, por outro, a legislação garante ao seu fornecedor a manutenção e utilização do crédito dessas contribuições em relação aos insumos que utilizou na fabricação do seu produto cuja receita decorrente da venda está sujeita à alíquota zero.

5.1.1 Indústria e Comércio “X”

Fundada em 1944 no oeste catarinense, ao longo dos anos a “X” firmou sua excelência no segmento agroindustrial e na produção de alimentos derivados de carnes suína, bovina, de frango e de peru, além de massas, margarinas e sobremesas. Nos últimos anos a indústria “X” se especializou cada vez mais na produção e distribuição de alimentos industrializados, congelados e resfriados, diferenciados. Uma das preocupações da companhia é desenvolver, constantemente novos produtos.

Líder nacional em todas as atividades em que opera, a indústria também é uma das maiores empresas de alimentos da América Latina e uma das maiores exportadoras do País. No mercado brasileiro tem um portfólio de cerca de 680 itens, que são distribuídos para mais de 300 mil pontos-de-venda.

Para o mercado externo exporta perto de mil produtos para mais de 100 países. As primeiras exportações da companhia foram realizadas nos anos 60.

Companhia aberta desde 1971, a “X” lançou, em 2001, seus ADRs - American Depositary Receipts na Bolsa de Nova York e aderiu ao Nível 1 de Governança Corporativa da BOVESPA. Em 2004, a empresa passou a fazer parte do Latibex, índice de empresas latino-americanas da Bolsa de Madrid.

Por quatro vezes consecutivas (2001, 2003, 2004 e 2005) a “X” foi eleita a marca mais valiosa do setor de alimentos brasileiro, em pesquisa divulgada pela Interbrand – consultoria inglesa conhecida pela tradicional lista das 100 marcas mais valiosas do mundo –, que avalia companhias nacionais listadas na CVM e, dentre elas, elege as marcas brasileiras de maior valor no mercado.

A empresa mantém um parque fabril com 13 unidades industriais, duas unidades agropecuárias e centros de distribuição espalhados por sete Estados brasileiros. No exterior, tem representações comerciais em 11 países, a exemplo do Panamá, Chile, Uruguai, Argentina, Alemanha, Inglaterra, Rússia, Turquia, Emirados Árabes, China e Japão.

Cinco unidades industriais da “X” estão localizadas no estado do Paraná, nas cidades de Ponta Grossa, Dois Vizinhos, Paranaguá, Toledo e Francisco Beltrão. Santa Catarina abriga duas unidades, uma em Chapecó e outra em Concórdia. No Rio Grande do Sul, em Três Passos, a companhia também mantém uma indústria. A “X” conta ainda com unidades industriais distribuídas em Minas Gerais, na cidade de Uberlândia; no Rio de Janeiro, em Duque de Caxias; no Mato Grosso, em Várzea Grande; e no Distrito Federal.

A “X” emprega hoje cerca de 49 mil funcionários e, por meio de seu Sistema de Fomento Agropecuário, mantém parceria com cerca de 10.000 granjas integradas de aves e de suínos.

5.1.2 Apuração Indústria "X"

Na tabela 5 são demonstrados os cálculos da apuração do PIS e da COFINS no regime cumulativo da Indústria "X" caso não houvesse a alteração.

TABELA 5 – Cálculo do PIS/COFINS Regime Cumulativo – Indústria "X"

DISCRIMINAÇÃO	VALOR
Receita com Venda de PRODUTOS	28.949.158,64
Receita com Venda de MERCADORIAS ADQ.P/REVENDA	10.581.544,87
Receitas de EXPORTAÇÕES DE MERCADORIAS	15.865.350,10
(-) Vendas canceladas	-
(-) Devoluções	-397.802,33
(-) IPI faturado na Indústria	-1.447.457,93
(-) ICMS - Substituição Tributária faturado	-
(-) Receitas de Exportação de Mercadorias/Produ	-15.865.350,10
TOTAL VENDA MERCADORIA / PRODUTOS	37.685.443,25
ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO	
Receitas Financeiras	1.083.689,01
Outras Receitas Operacionais	5.515.389,10
Ganho de Capital na venda Ativo Permanente	-
Juros Selic	-
Variações Monetárias Ativas	-
TOTAL ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO	6.599.078,11
BASE DE CÁLCULO	44.284.521,36
ALÍQUOTA 0,65%	
PIS DEVIDO	287.849,39
ALÍQUOTA 3%	
COFINS DEVIDO	1.328.535,64
TOTAL DEVIDO	1.616.385,03

FONTE: Autora

Na tabela 06 são demonstrados os cálculos da apuração do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo da Indústria "X", situação atual.

TABELA 06 – Cálculo do PIS/COFINS Regime Não-Cumulativo - Indústria "X"

FATURAMENTO / RECEITAS	VALOR
Receita com Venda de PRODUTOS	28.949.158,64
Receita com Venda de MERCADORIAS ADQ.P/REVENDA	10.581.544,87
Receitas de EXPORTAÇÕES DE MERCADORIAS	15.865.350,10
(-) Vendas canceladas	-
(-) Devoluções	-397.802,33
(-) IPI faturado na Indústria	-1.447.457,93
(-) ICMS - Substituição Tributária faturado	-
(-) Receitas de Exportação de Mercadorias/Produto	-15.865.350,10
TOTAL VENDA MERCADORIA / PRODUTOS	37.685.443,25
Receitas Financeiras	-
Outras Receitas Operacionais	5.515.389,10
TOTAL ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO	5.515.389,10
BASE DE CÁLCULO	43.200.832,35
DÉBITO DO PIS NÃO-CUMULATIVO - 1,65%	712.813,73
DÉBITO DO COFINS NÃO-CUMULATIVO - 7,60%	3.283.263,26
CRÉDITOS NÃO-CUMULATIVOS	
Compra de Bens para Revenda	3.703.540,70
Compra de Insumos	29.129.430,68
Energia Elétrica	274.025,85
Fretes e Armazenagem	498.564,48
Combustível e Lubrificantes	125.568,10
Serviços Logístico	42.201,00
Aluguél	166.556,27
Credito Ativo Imobilizado	956.872,08
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	34.896.759,17
CRÉDITO DO PIS NÃO-CUMULATIVO - 1,65%	575.796,53
CRÉDITO DO COFINS NÃO-CUMULATIVO - 7,60%	2.652.153,70
TOTAL PIS E COFINS A RECOLHER	768.126,77
PIS NÃO-CUMULATIVO	137.017,21
COFINS NÃO-CUMULATIVO	631.109,56

FONTE: Autora

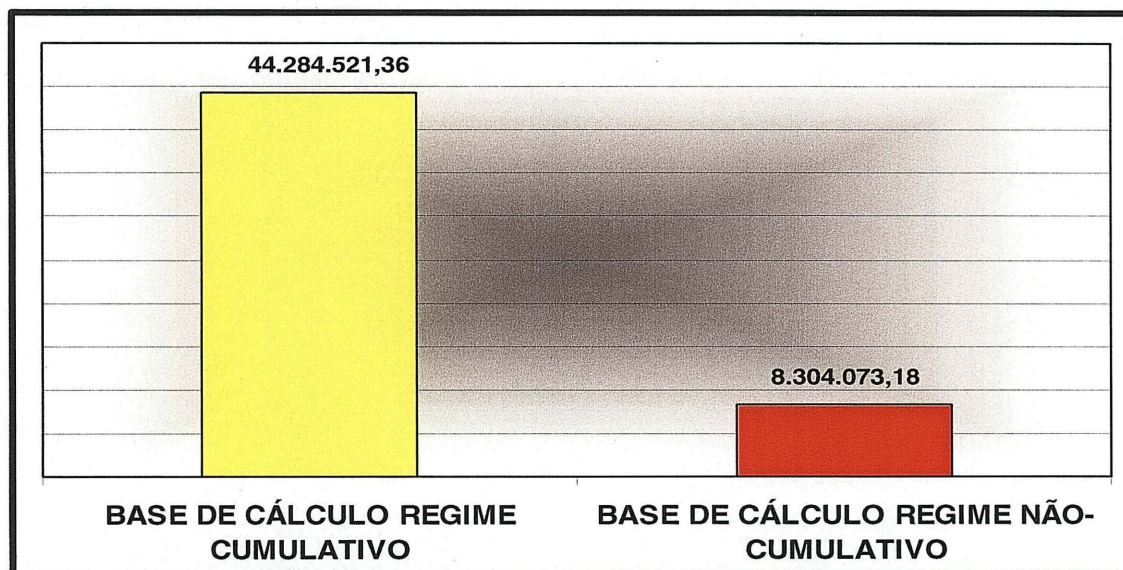
A tabela 07 demonstra o comparativo entre as apurações no regime cumulativo e no regime não-cumulativo.

TABELA 07 – Comparativo PIS/COFINS - Indústria “X”

BASE DE CÁLCULO REGIME CUMULATIVO	44.284.521,36
PIS CUMULATIVO - 0,65%	287.849,39
COFINS CUMULATIVO - 3%	1.328.535,64
BASE DE CÁLCULO REGIME NÃO-CUMULATIVO	8.304.073,18
PIS NÃO-CUMULATIVO - 1,65%	137.017,21
COFINS NÃO-CUMULATIVO - 7,60%	631.109,56

FONTE: Autora

GRAFICO 2: Comparativo base de cálculo – Indústria “X”



FONTE: Autora

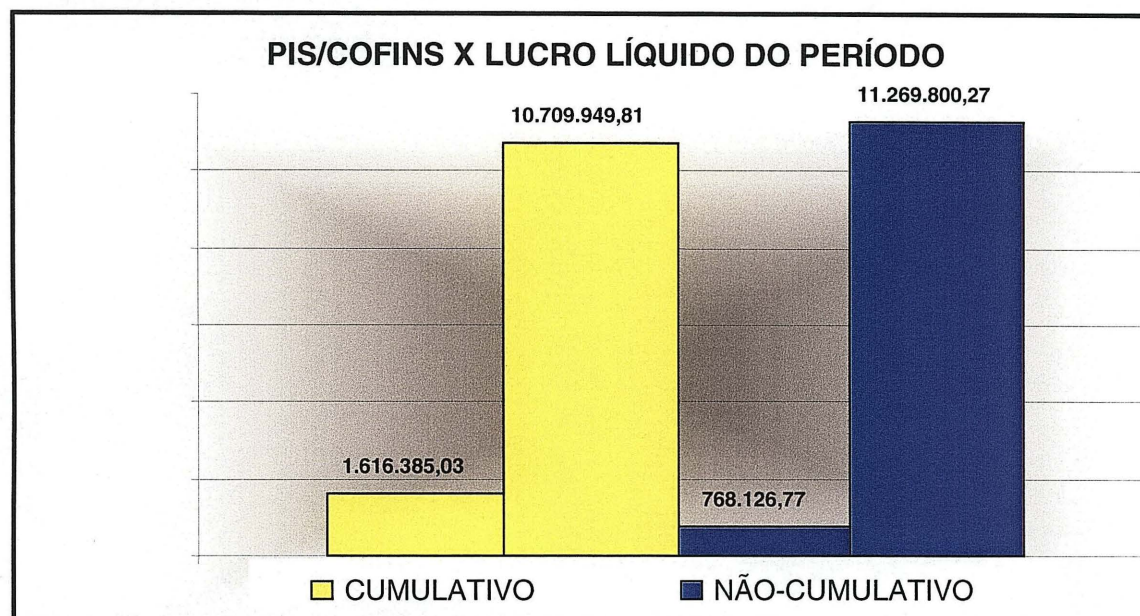
Com o objetivo de demonstrar os impactos no lucro da empresa “X” foi também evidenciado no Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE na forma sintética, podendo ser vista também na forma analítica no anexo 3, com a dedução dos respectivos valores das contribuições no regime cumulativo como no regime não-cumulativo, conforme tabela 08.

TABELA 08 – Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE - Indústria “X”

	CUMULATIVO	NÃO-CUMULATIVO
Receita Bruta	55.396.053,61	55.396.053,61
(-)Impostos s/Vendas	-9.711.369,39	-11.580.887,86
(-) IPI	-1.447.457,93	-1.447.457,93
(-) ICMS	-6.647.526,43	-6.647.526,43
(-) PIS	-287.849,39	-621.809,81
(-) Cofins	-1.328.535,64	-2.864.093,69
(-)Devoluções e Descontos	-397.802,34	-397.802,34
(-)Custo dos Produtos Vendidos	-33.109.951,66	-33.109.951,66
LUCRO BRUTO	12.453.910,49	10.584.392,02
Remuneração e Encargos	-925.267,82	-925.267,82
Despesas Operacionais	-657.225,33	2.482.214,23
Depreciação	-956.872,08	-868.361,41
Receitas Financeiras	1.083.689,01	1.083.689,01
Despesas Financeiras	-286.426,69	-286.426,69
Outras Receitas Operacionais	5.515.389,10	5.005.215,61
TOTAL REC./ DESPESAS OPERACIONAIS	3.773.286,19	6.491.062,93
RECEITA LÍQUIDA ANTES DA TRIBUTAÇÃO	16.227.196,68	17.075.454,95
Imposto sobre a renda e contribuição social	5.517.246,87	5.805.654,68
CSLL	-1.460.447,70	-1.536.790,95
IRPJ	-4.056.799,17	-4.268.863,74
LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO	10.709.949,81	11.269.800,27

FONTE: Autora

A partir dos demonstrativos acima fornecidos pela Indústria “X”, foi possível concluir que seu ramo industrial (alimentos) foi beneficiado com a mudança do regime tributário. A não-cumulatividade trouxe além da mudança de alíquotas uma base de cálculo reduzida com a apuração dos créditos. A Indústria “X” foi altamente beneficiada com o regime de não-cumulatividade, pois mesmo com o aumento da alíquota em mais de 150%, houve a redução da base de cálculo em 81% em consequência da apuração dos créditos, onde a maior parte refere-se a créditos da compra de insumos para fabricação. A diferença na apuração do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo representa cerca de 47% a menos que na apuração no regime cumulativo, sendo assim o resultado do exercício pode ser considerado 5% maior no regime não-cumulativo conforme gráfico a seguir.

GRÁFICO 2: Comparativo PIS/COFINS e Lucro Líquido - Empresa "X"

FONTE: Autora

5.2 Setor de Serviços

Para os prestadores de serviços, contribuintes do PIS e da COFINS que trabalham com uma lógica distinta ao da indústria, a não-cumulatividade não trouxe benefícios, pois seu principal insumo e custo é a mão-de-obra, não podendo obter com isto crédito tributário para ser descontado quando do recolhimento do encargo tributário.

O sistema não-cumulativo acabou por onerar excessivamente a carga tributária para os prestadores de serviços, enquanto que para os setores industrial e comercial a não-cumulatividade do PIS e da COFINS garantiu maiores possibilidades de creditamento, chegando, em certos casos, a valores inferiores àqueles recolhidos na sistemática anterior. Este novo sistema só não provocará aumento da carga tributária se a empresa atuante no setor de serviços tiver custos que gerem créditos na proporção dos custos que tem com o aumento das alíquotas, o que não é de fácil ocorrência.

Conforme gráfico no anexo 4, pode-se verificar que o setor de serviços foi o mais prejudicado com a mudança do sistema do PIS, sendo este setor responsável por

cerca de 20% do excedente de arrecadação e que o setor de serviços é a atividade econômica que mais paga impostos no país, conforme gráfico no anexo 5.

O gráfico do anexo 6 demonstra que o setor de serviços tem sido considerado o maior empregador do país, gerando quase 1/3 dos empregos formais. No entanto, para poder amenizar o aumento desta carga tributária, o setor poderá acabar reduzindo a mão-de-obra, para que conseqüentemente reduza seus custos. Uma das sugestões que já foi dada para tentar evitar isto é a criação de créditos presumidos sobre determinados insumos, principalmente sobre mão-de-obra empregada pelas empresas prestadoras de serviço. Com isto, além de serem evitadas demissões, estimularia novas contratações.

5.2.1 Prestadora de Serviços “Z”

A empresa “Z”, prestadora de serviços sediada na cidade de Curitiba/PR, iniciou suas atividades no ano de 2002. Suas atividades principais são o desenvolvimento de programas de computador, tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na Internet. A empresa oferece seus serviços para diversos locais do país.

A empresa apura adota o regime de tributação com base no Lucro Real, sendo que em virtude disso está sujeita à alíquota de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) sobre a totalidade das receitas. Como já mencionado anteriormente, no setor de serviços a operação é baseada na existência de mão-de-obra, sendo que a principal matéria-prima dessa atividade são os funcionários que não possibilitam direito à dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS. Desta forma, os únicos créditos utilizados pela empresa em questão, para a apuração do PIS e da COFINS são provenientes dos gastos com depreciação, energia elétrica e aluguel. Este fato acarreta um maior pagamento destas contribuições para a empresa com o advento da não-cumulatividade.

5.2.2 Apuração dos PIS/ COFINS da Prestadora de Serviços "Z"

A seguir são demonstrados os cálculos da apuração do PIS e da COFINS. Na Tabela 09 são demonstrados os cálculos no regime Cumulativo.

TABELA 09 – Cálculo do PIS/COFINS Regime Cumulativo - Empresa "Z"

	PIS	COFINS
RECEITA BRUTA DA OPERAÇÃO (sem IPI)	289.391,16	289.391,16
(+) OUTRAS RECEITAS		
(+) Receita Financeira	738,38	738,38
(+) Variação Cambial	-	-
(+) Outras Receitas Operacionais	-	-
(+) Venda de Ativo Imobilizado	-	-
(-) EXCLUSÕES		
(-) Devoluções	-	-
(-) Descontos Incondicionais Concedidos	-	-
(-) Variação Cambial	-	-
(-) Venda de Ativo Imobilizado	-	-
(-) Receita Financeira		
BASE DE CÁLCULO INICIAL	290.129,54	290.129,54
(x) ALÍQUOTA	0,65%	3,00%
PIS/COFINS CUMULATIVO A PAGAR	1.885,84	8.703,89

FONTE: Autora

Na tabela 10 são apresentados os cálculos pelo regime não-cumulativo.

TABELA 10 – Cálculo do PIS/COFINS Regime Não-Cumulativo - Empresa “Z”

	PIS	COFINS
RECEITA BRUTA DA OPERAÇÃO (sem IPI)	289.391,16	289.391,16
(+) OUTRAS RECEITAS		
(+) Receita Financeira	738,38	738,38
(+) Variação Cambial	-	-
(+) Outras Receitas Operacionais	-	-
(+) Venda de Ativo Imobilizado	-	-
(-) EXCLUSÕES		
(-) Devoluções	-	-
(-) Descontos Incondicionais Concedidos	-	-
(-) Variação Cambial	-	-
(-) Venda de Ativo Imobilizado	-	-
(-) Receita Financeira	738,38	738,38
BASE DE CÁLCULO INICIAL	289.391,16	289.391,16
(x) ALÍQUOTA	1,65%	7,60%
(=) PIS DEVIDO	4.774,95	21.993,73
CRÉDITOS PRESUMIDOS		
Insumos		
(-) Matéria-Prima + Embalagem	-	-
(-) Combustíveis e Lubrificantes	-	-
Energia elétrica e Aluguel		
(-) Energia Elétrica	780,71	780,71
(-) Aluguel	3.125,85	3.125,85
Depreciação e Amortização		
(-) Depreciação	2.488,01	2.488,01
BASE DE CÁLCULO	6.394,57	6.394,57
Percentual de Crédito	1,65%	7,60%
(=) CRÉDITO PRESUMIDO	105,51	485,99
(+) Crédito Presumido estoques	-	-
(=) CRÉDITO PRESUMIDO COMPENSÁVEL	105,51	485,99
PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO A PAGAR	4.669,44	21.507,74

FONTE: Autora

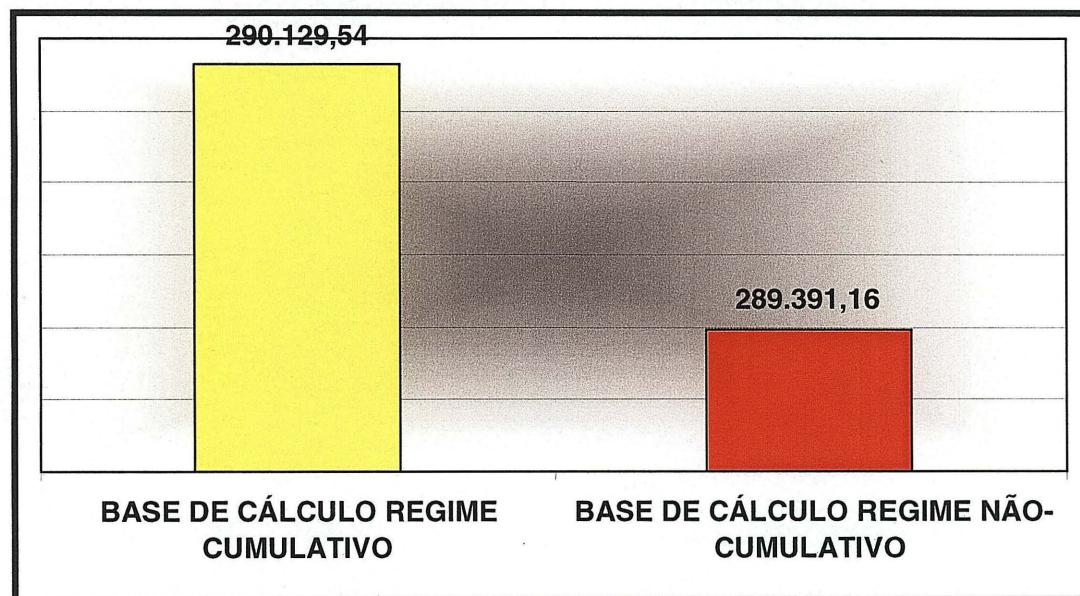
Em seguida, é demonstrado através da tabela 11 o comparativo entre a apuração no regime cumulativo e no regime não-cumulativo.

TABELA 11 – Comparativo PIS/COFINS - Empresa “Z”

BASE DE CÁLCULO REGIME CUMULATIVO	290.129,54
PIS CUMULATIVO - 0,65%	1.885,84
COFINS CUMULATIVO - 3%	8.703,89
BASE DE CÁLCULO REGIME NÃO-CUMULATIVO	289.391,16
PIS NÃO-CUMULATIVO - 1,65%	4.669,44
COFINS NÃO-CUMULATIVO - 7,60%	21.507,74

FONTE: Autora

GRÁFICO 3: Comparativo base de cálculo - Empresa “Z”



FONTE: Autora

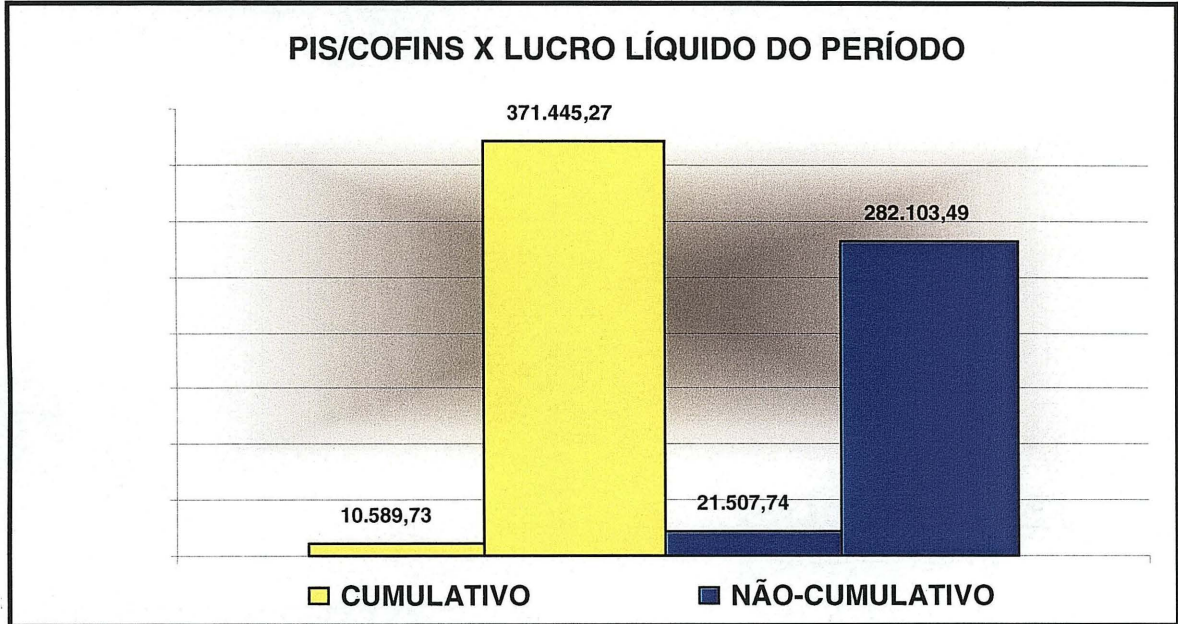
A partir destes dados é apresentado o Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE com os respectivos valores das contribuições tanto no regime cumulativo como no regime não-cumulativo, conforme Tabela 12.

TABELA 12 – Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE - Empresa “Z”

	CUMULATIVO	NÃO-CUMULATIVO
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	1.595.391,00	1.595.391,00
Vendas de Serviços	1.595.391,00	1.595.391,00
Devoluções e Abatimentos	0,00	0,00
Impostos sobre Vendas	138.001,23	227.343,01
ISS	79.769,46	79.769,46
PIS	10.370,04	26.323,91
COFINS	47.861,73	121.249,64
Receita Operacional Líquida	1.457.389,77	1.368.047,99
Custo dos projetos	116.149,50	116.149,50
LUCRO BRUTO	1.341.240,27	1.251.898,49
DESPESAS (RECEITAS) OPERACIONAIS	894.763,50	894.763,50
Despesas comerciais	1.512,00	1.512,00
Despesas operacionais	304.899,00	304.899,00
Despesas administrativas	572.142,00	572.142,00
Outras Desp/Rec Operacionais Líquida	0,00	0,00
Despesas Indedutíveis	16.210,50	16.210,50
RESULTADOS FINAN E INFLACIONÁRIOS	-9.417,00	-9.417,00
Despesas Financeiras	-15.358,50	-15.358,50
Receitas Financeiras	5.941,50	5.941,50
LUCRO OPERACIONAL	437.059,77	347.717,99
Resultado não operacional	0,00	0,00
Lucro Líquido antes do IR/CSLL	437.059,77	347.717,99
Imposto de Renda e contribuição social	65.614,50	65.614,50
Lucro Líquido antes das Participações	371.445,27	282.103,49
Participação dos administradores	0,00	0,00
Lucro Líquido do Exercício	371.445,27	282.103,49
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	371.445,27	282.103,49

FONTE: Autora

Através de o Gráfico a seguir pode-se verificar os impactos na apuração do PIS e da COFINS para o setor de serviços. A alteração do regime cumulativo para o regime não-cumulativo representou para a empresa “Z” um aumento de cerca de 147% tanto para o PIS como para a COFINS. Este percentual ficou próximo ao percentual de majoração das alíquotas (com a mudança do regime) que foi em cerca de 153%, isto porque a empresa não possui créditos suficientes para suprir tais aumentos das alíquotas. Os únicos créditos admissíveis neste caso são créditos sobre energia elétrica, aluguel e depreciação. Os créditos presumidos representam apenas 2% do total do PIS e da COFINS devido.

GRÁFICO 4: Comparativo PIS/COFINS e Lucro Líquido - Empresa "Z"

FONTE: Autora

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Visando a adequação de tributos incidentes em cascata o governo alterou a legislação tributária do PIS e da COFINS a fim de promover o crescimento econômico bem como a aumentar a competitividade entre empresas de um mesmo setor. O novo regime jurídico de não-cumulatividade só trouxe benefícios econômicos para setores que englobam grandes cadeia produtivas, pois permite o repasse desse custo e o creditamento dos insumos e matérias-primas, como é o caso da empresa 'X'

O comparativo entre os regimes de apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo e não-cumulativo, dentre as empresas apresentadas neste trabalho, evidenciou a grande disparidade entre setores beneficiados e prejudicados diante da alteração da legislação do PIS e da COFINS. Esta análise veio a confirmar o pressuposto apresentado inicialmente de que a alteração da legislação do PIS e da COFINS, do regime cumulativo para o regime não-cumulativo, violou o princípio constitucional da igualdade tributária, descrito no art. 150 II da Constituição Federal de 1988 - CF/88, uma vez que a utilização de alíquotas diferenciadas prejudicou e não resguardou as atividades econômicas de alguns setores.

Os impactos da alteração do regime de tributação nas indústrias foram consideravelmente benéficos, principalmente para as que apresentam grandes cadeias produtivas que lhes permitem elevado crédito pelo consumo de insumos e matéria-prima. Adicionalmente, a não-cumulatividade trouxe além da mudança de alíquotas uma base de cálculo reduzida com a apuração dos créditos.

Para a empresa industrial comercial objeto de estudo, a não-cumulatividade trouxe além da mudança de alíquotas, uma base de cálculo reduzida com a apuração dos créditos. Outro aspecto que destaca que a Indústria "X" foi altamente beneficiada com o regime de não-cumulatividade, foi que mesmo com o aumento da alíquota em mais de 150%, houve a redução da base de cálculo em 81% em consequência da apuração dos créditos, onde a maior parte refere-se a créditos da compra de insumos para fabricação. A diferença na apuração do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo representa cerca de 47% a menos que na apuração no regime cumulativo, sendo assim o resultado do exercício pode ser considerado 5% maior no regime não-cumulativo.

Porém para o setor de serviço o impacto foi extremamente negativo, pois o sistema não-cumulativo acabou por onerar excessivamente a carga tributária já que seu principal insumo e custo é a mão-de-obra, não podendo obter com isto crédito tributário para ser descontado quando do recolhimento do encargo tributário.

Em relação a empresa "Z" observou que foi prejudicada pela alteração do regime de apuração dos tributos PIS/COFINS. Isto porque foi onerada principalmente por tratar-se de empresa do segmento de serviços já que seu principal custo é a mão-de-obra, não podendo obter com isto crédito para ser descontado quando do recolhimento das referidas contribuições tributárias.

Houve aumento de cerca de 147% tanto para o PIS como para a COFINS. Este percentual ficou próximo ao percentual de majoração das alíquotas (com a mudança do regime) que foi em cerca de 153%, isto porque a empresa não possui créditos suficientes para suprir tais aumentos das alíquotas. Os únicos créditos admissíveis neste caso são créditos sobre energia elétrica, aluguel e depreciação. Os créditos presumidos representam apenas 2% do total do PIS e da COFINS devido.

Assim, conclui-se que cabem as autoridades responsáveis reconhecerem as diferenças entre setores e adaptar a legislação de acordo com o objeto mercantil de cada empresa, sem prejudicar alguns e beneficiar outros, ou seja, onerar alguns e desonerar outros. Diante da relevância da política tributária no Brasil a consideração apresentada é imprescindível perante a necessidade emergencial de se promover o crescimento econômico sustentável da economia brasileira e torná-la cada vez mais próxima dos países desenvolvidos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CONTRIBUINTES-ABRAPI. Disponível em: <www.abrapi.org.br>. Acesso em: 24 fev. 2007.

BARROS, Wanderson Lima. **Contribuições sociais à Seguridade Social: Natureza Jurídica e Regime Jurídico Aplicável**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7146>>. Acesso em: 13 mar. 2007

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Linhas Básicas do IPI**. vol. 13/14. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA-CNI. Disponível em: <<http://www.cni.org.br>>. Acesso em: 23 fev. 2007.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Programa de Aceleração do Crescimento. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/economia/pdf/pac_290107.pdf>. Acesso em: 09 jul. 2007.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Imposto de Renda das Empresas**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também às demais Sociedades. 4a ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FREITAS, Rodrigo de Souza. **Contabilidade Comercial**. Disponível em: <<http://www.juliobattisti.com.br/tutoriais/rodrigofreitas/conhecendocontabilidade055.asp>>. Acesso em: 13 mai. 2007.

FISCOSOFT. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/index2.html>>. Acesso em: 10 set. 2007.

FORUM EMPRESARIAL-PIS/COFINS. **Ampliação da possibilidade de compensação de saldos credores**. Ano 6, Nº. 69. São Paulo: Publicação da ASPR, 2005

GOVERNO FEDERAL. **Programa de Aceleração do Crescimento Econômico 2007-2010**. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/noticias/pac/070122_PAC.pdf>. Acesso em: 09 jul. 2007.

HIGUCHI, Hiromi et al. **Imposto de renda das empresas : interpretação e prática**. 30. ed. São Paulo: IR Publicações, 2005.

HIGUCHI, Hiromi et al. **Imposto de Renda das Empresas Interpretação e Prática**. 32º ed. São Paulo: IR Publicações, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. **Interpretação Técnica do IBRACON 01, Contabilização das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**. São Paulo: IBRACON, 2004.

JORNAL VALOR ECONÔMICO. **O Impacto dos Impostos em Cascata (PIS/PASEP, COFINS e CPMF)** Disponível em: <<http://www.valoreconomico.com.br>>. Acesso em: 09 jul. 2007.

MACHADO, Hogo de Brito. **Virtudes e Defeitos da Não Cumulatividade do Tributo no Sistema Tributário Brasileiro - Parte I**. Disponível em: <http://www.hugomachado.adv.br/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=159>. Acesso em: 20 set. 2007.

MEDEIROS, João da Silva Neto. **Tributos Cumulativos 2001**. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/internet/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/108559.pdf>>. Acesso em: 21/09/2007>. Acesso em: 12 de set. 2007.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. **Medidas do Pacote de Aceleração do Crescimento (PAC)**. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivo/ascom/imprensa/20070122PACMedidas.pdf>>. Acesso em: 09 jul. 2007.

MOURA, Paulo Nadir Rosa. **PIS/COFINS e o Conceito de Insumo**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=144708>. Acesso em: 18 set. 2007

NETTO, Domingos Franciulli. **Cofins – A Exclusão das Receitas Financeiras de sua Base de Cálculo**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/265/4/Cofins_a_Exclus%C3%A3o_das_Receitas_.pdf>. Acesso em: 18 set. 2007.

OLIVEIRA, Luís M. de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

PAULO, Antonio de. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 19. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2005.

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

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Contribuições Sociais**. São Paulo: Atlas, 2001.

PROGRAMA de Aceleração do Crescimento. In: Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Programa_de_Acelera%C3%A7%C3%A3o_de_Crescimento>. Acesso em: 09 jul. 2007.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://www.receita.fazendo.gov.br>>. Acesso em: 10 set. 2007.

SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Não-Cumulaividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

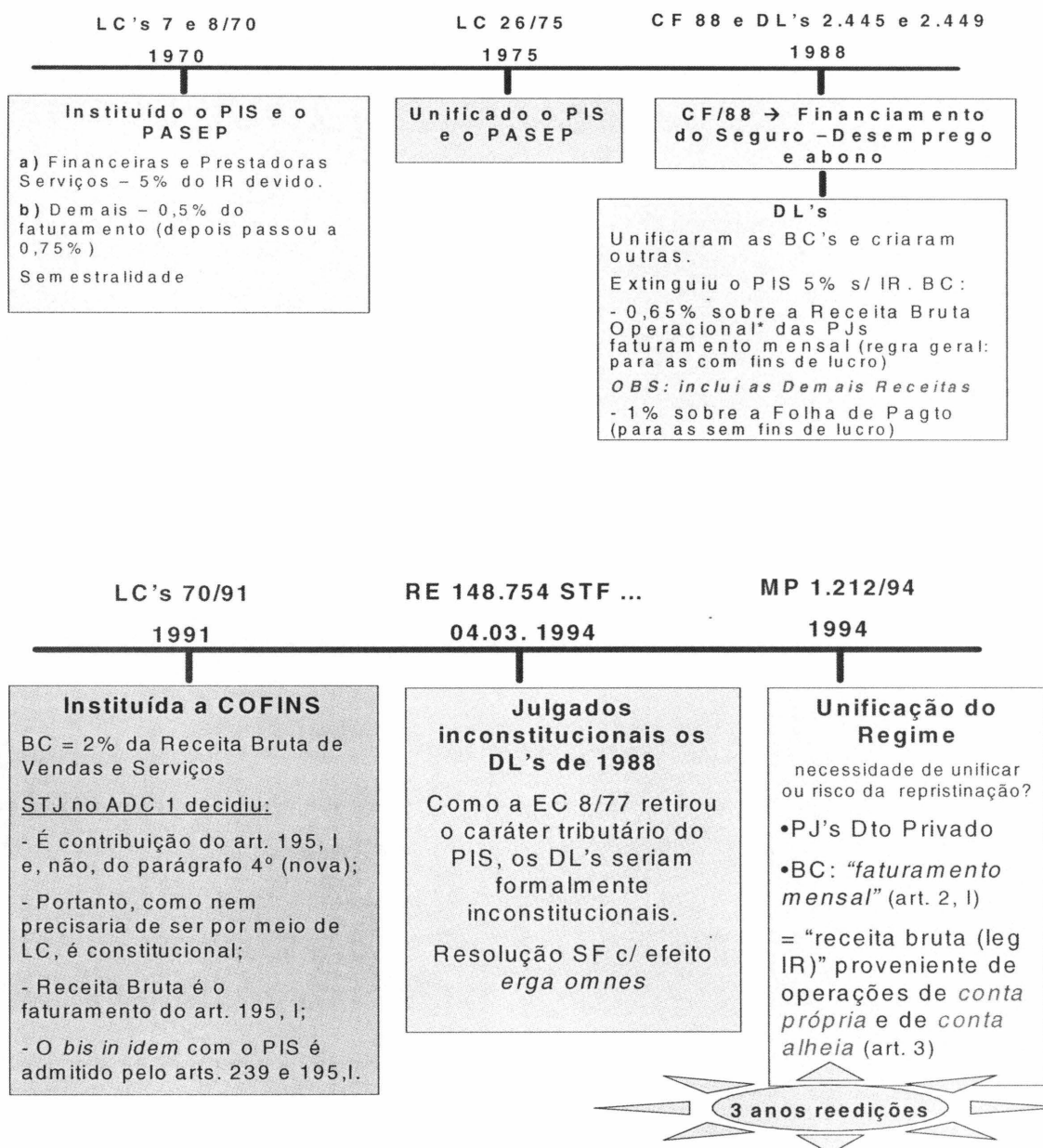
TREVISAN. **Medidas alternativas para reverter/prevenir impactos negativos da mudança do PIS/COFINS**. Disponível em: <<http://www.marcoscintra.org/DOWNLOAD/Trevisan%20Fesesp.pdf>>. Acesso em: 09 jul. 2007.

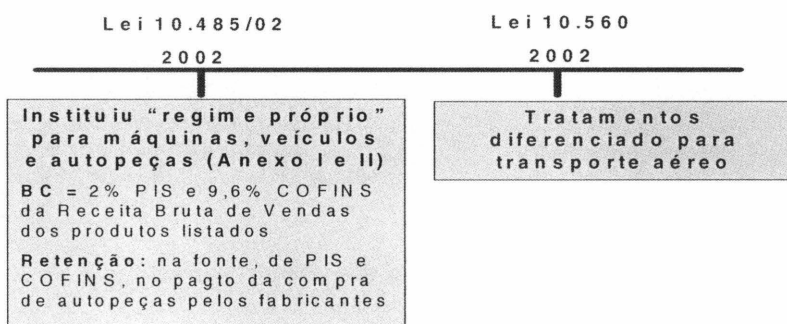
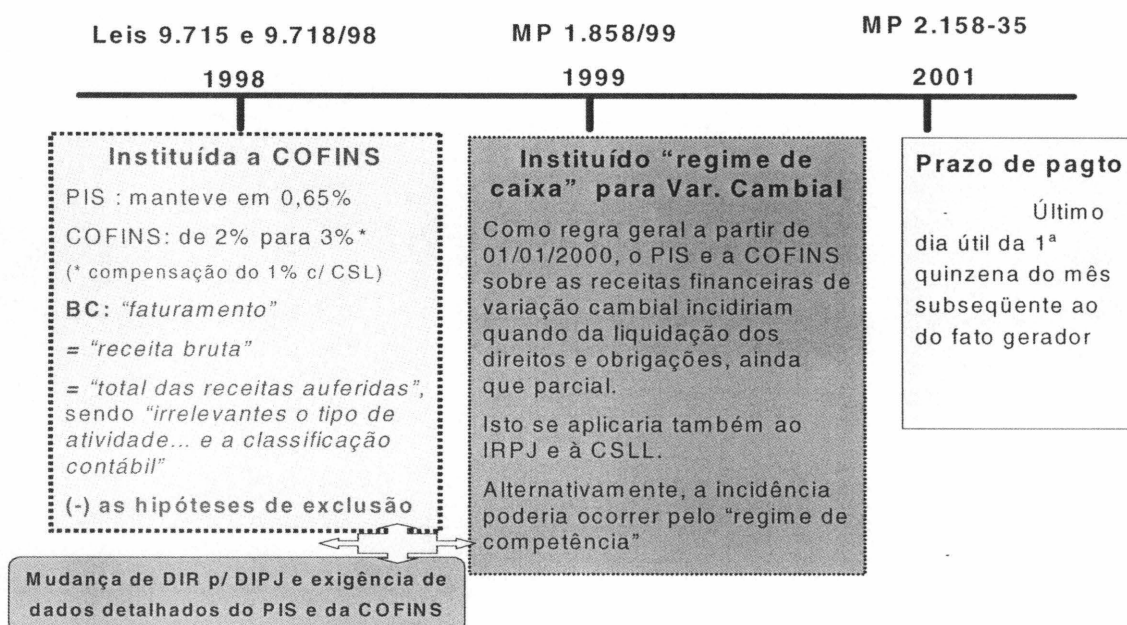
VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

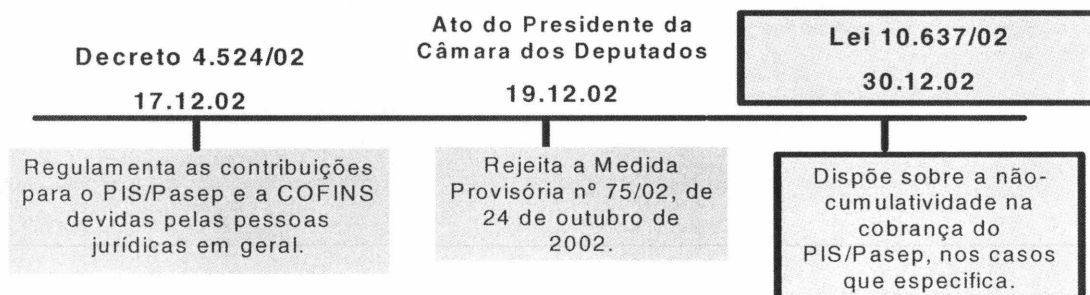
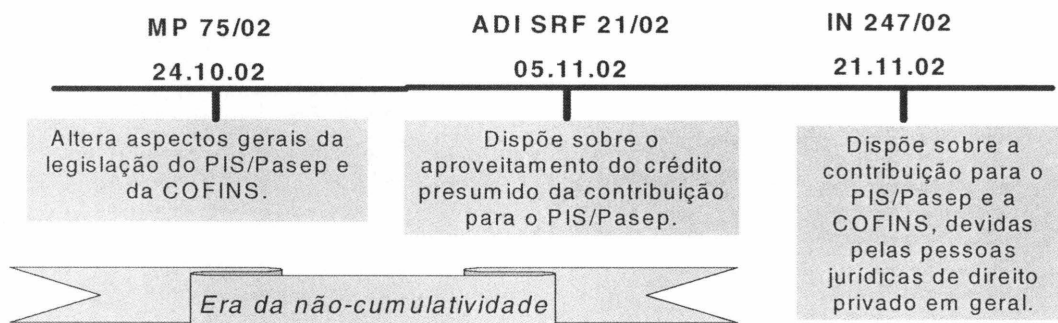
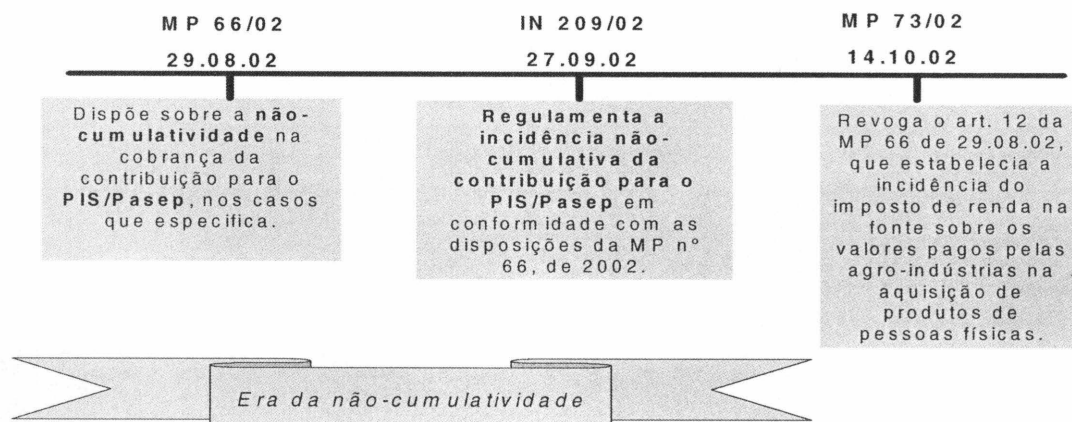
ANEXOS

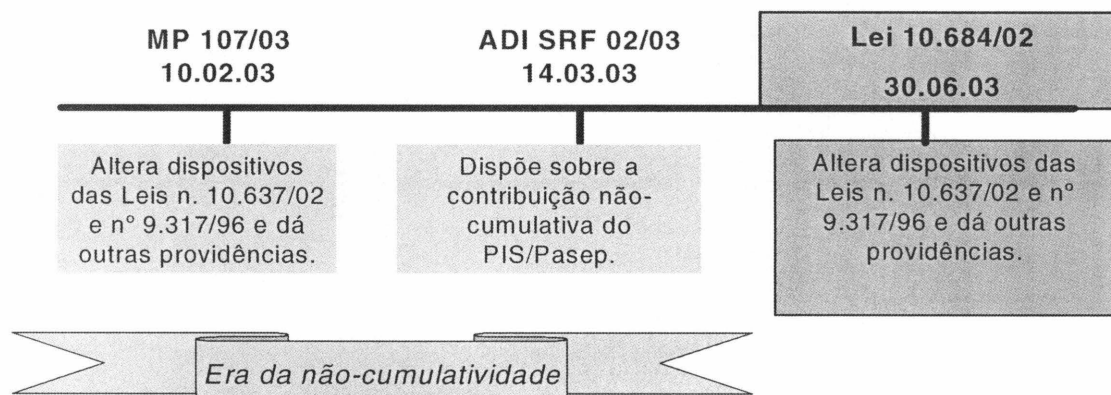
ANEXO 1 – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PIS E DA COFINS.....	67
ANEXO 2 – AUMENTO DA ARRECADAÇÃO DO PIS VS. COFINS.....	71
ANEXO 3 – DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO - DRE - INDÚSTRIA “X”.....	72
ANEXO 4 - DISTRIBUIÇÃO DO AUMENTO DE ARRECADAÇÃO DO PIS - JANEIRO A MAIO 2003.....	74
ANEXO 5 - ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA POR SETOR DE ATIVIDADE ECONÔMICA	75
ANEXO 6 - IMPORTÂNCIA DO SETOR DE SERVIÇOS NA ECONOMIA BRASILEIRA 2001.....	76

ANEXO 1 – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PIS E DA COFINS





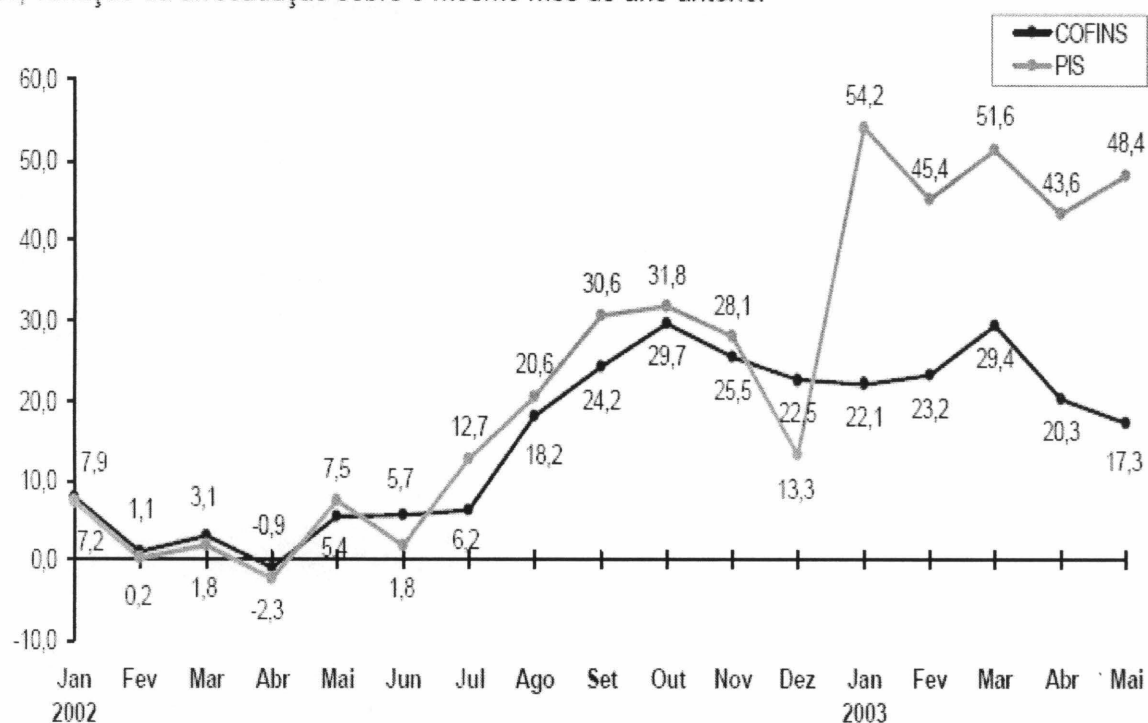




ANEXO 2 – AUMENTO DA ARRECADAÇÃO DO PIS VS. COFINS

Aumento da arrecadação do PIS vs. COFINS

%, variação da arrecadação sobre o mesmo mês do ano anterior



O crescimento da arrecadação do PIS se descolou do crescimento da arrecadação da COFINS com a não-cumulatividade, mostrando que a alíquota foi majorada

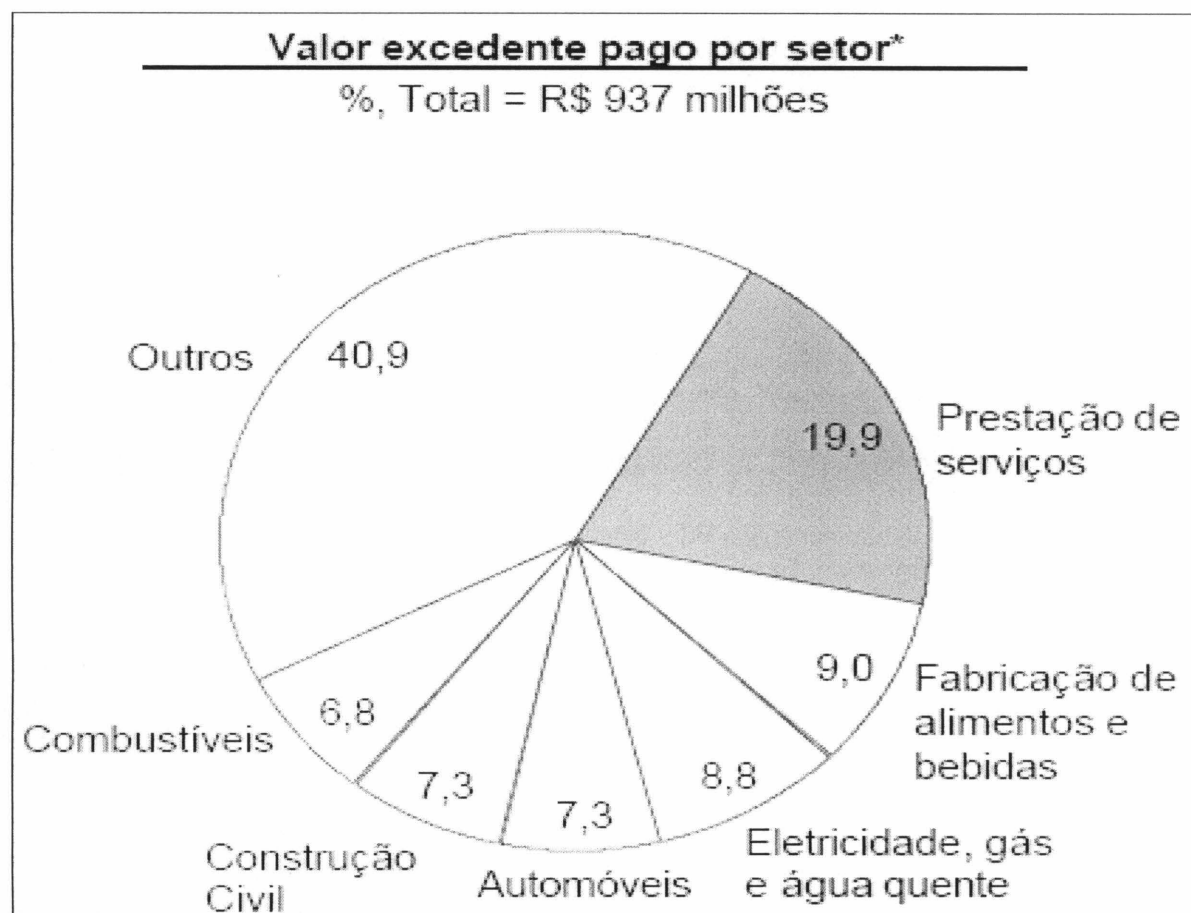
Fonte: Análise Trevisan

ANEXO 3 – Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE - Indústria “X”

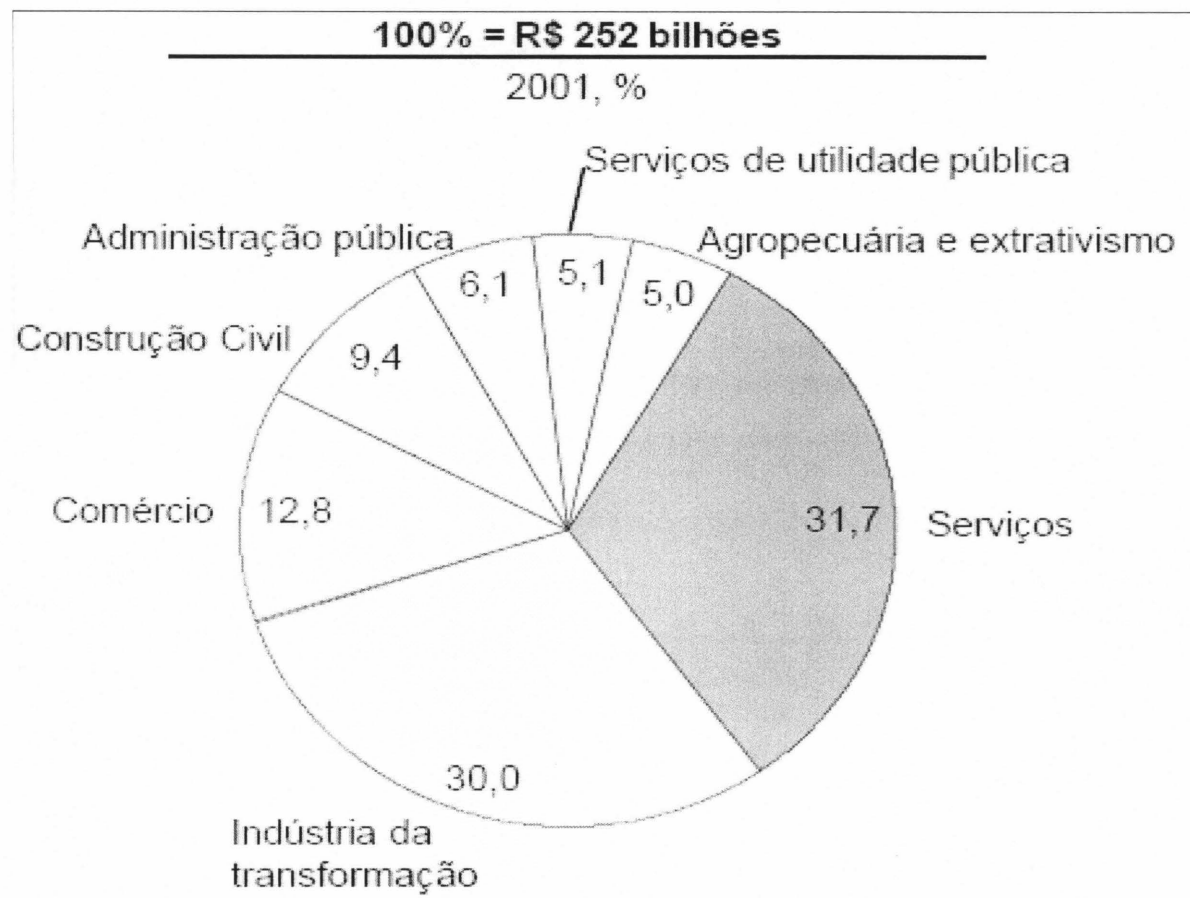
	ORIGINAL	CUMULATIVO	NÃO-CUMULATIVO
Receita Bruta	55.396.053,61	55.396.053,61	55.396.053,61
Venda de Produtos MI	28.949.158,64	28.949.158,64	28.949.158,64
Venda de Mercadoria MI	10.581.544,87	10.581.544,87	10.581.544,87
Venda de Produtos ME	15.865.350,10	15.865.350,10	15.865.350,10
(-)Impostos s/Vendas	-8.094.984,36	-9.711.369,39	-11.580.887,86
(-) IPI	-1.447.457,93	-1.447.457,93	-1.447.457,93
(-) ICMS	-6.647.526,43	-6.647.526,43	-6.647.526,43
(-) PIS	0	-287.849,39	-621.809,81
(-) Cofins	0	-1.328.535,64	-2.864.093,69
(-)Devoluções e Descontos	-397.802,34	-397.802,34	-397.802,34
(-) Devolução s/ Vda Produtos MI	-217.118,69	-217.118,69	-217.118,69
(-) Devolução s/ Vda Mercadoria MI	-79.361,59	-79.361,59	-79.361,59
(-) Descontos concedidos s/ Vda Produtos MI	-101.322,06	-101.322,06	-101.322,06
(-)Custo dos Produtos Vendidos	-33.109.951,66	-33.109.951,66	-33.109.951,66
(-) Custo dos Produtos Vendidos MI	-18.816.953,12	-18.816.953,12	-18.816.953,12
(-) Custo dos Produtos Vendidos ME	-10.312.477,57	-10.312.477,57	-10.312.477,57
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	-3.703.540,70	-3.703.540,70	-3.703.540,70
(-) Fretes e Carretos	-276.980,27	-276.980,27	-276.980,27
LUCRO BRUTO	14.070.295,52	12.453.910,49	10.584.392,02
Remuneração e Encargos	-925.267,82	-925.267,82	-925.267,82
Salários	-631.675,16	-631.675,16	-631.675,16
Horas Extras	-21.136,85	-21.136,85	-21.136,85
Férias	-54.482,00	-54.482,00	-54.482,00
13 Salário	-71.934,66	-71.934,66	-71.934,66
INSS	-83.776,34	-83.776,34	-83.776,34
FGTS	-62.262,81	-62.262,81	-62.262,81
Despesas Operacionais	-657.225,33	-657.225,33	2.482.214,23
Água e Esgoto	-31.358,75	-31.358,75	-31.358,75
Energia Elétrica	-174.025,85	-174.025,85	-174.025,85
Limpeza e Conservação	-116.098,13	-116.098,13	-116.098,13
Manutenção e Reparos	-221.417,23	-221.417,23	-221.417,23
Combustíveis e Lubrificantes	-25.568,10	-25.568,10	-25.568,10
Serviço de Apoio Logístico	-42.201,00	-42.201,00	-42.201,00
Aluguel de Maquinas e Equipamentos	-44.119,37	-44.119,37	-44.119,37
Aluguel de Lojas	-2.436,90	-2.436,90	-2.436,90
(-) Credito de PIS	0	0	560.008,14
(-) Credito de COFINS	0	0	2.579.431,42
Depreciação	-956.872,08	-956.872,08	-868.361,41
Depreciação-Edificações	-177.553,49	-177.553,49	-177.553,49
Depreciações-Instalações	-211.111,60	-211.111,60	-211.111,60
Depreciações-Máquinase Equipamentos	-568.206,99	-568.206,99	-568.206,99
(-) Credito de PIS	0	0	15.788,39
(-) Credito de COFINS	0	0	72.722,28
Receitas Financeiras	1.083.689,01	1.083.689,01	1.083.689,01
Descontos Obtidos	3.930,59	3.930,59	3.930,59
Juros Recebidos	9.063,93	9.063,93	9.063,93

Rendimento s/ Aplicações Financeiras	1.070.694,49	1.070.694,49	1.070.694,49
Despesas Financeiras	-286.426,69	-286.426,69	-286.426,69
Descontos Concedidos	-15,66	-15,66	-15,66
Juros Pagos	-8.056,40	-8.056,40	-8.056,40
Despesas Bancárias	-5.777,92	-5.777,92	-5.777,92
Encargos s/ Empréstimos	-555	-555	-555
Encargos s/ Financiamentos	-272.021,71	-272.021,71	-272.021,71
Outras Receitas Operacionais	5.515.389,10	5.515.389,10	5.005.215,61
Venda de Sucata	20.665,38	20.665,38	20.665,38
Receitas Doações e Amostras	12.705,35	12.705,35	12.705,35
Aluguel	376.404,86	376.404,86	376.404,86
Outras Receitas Operacionais	5.105.613,51	5.105.613,51	5.105.613,51
Desp. PIS s/ Out. Rec. Operacionais	0	0	-91.003,92
Desp. COFINS s/ Out. Rec. Operacionais	0	0	-419.169,57
TOTAL RECEITAS / DESP. OPERACIONAIS	3.773.286,19	3.773.286,19	6.491.062,93
RECEITA LÍQUIDA ANTES DA TRIBUTAÇÃO	17.843.581,71	16.227.196,68	17.075.454,95
Imposto sobre a renda e contribuição social	6.066.817,78	5.517.246,87	5.805.654,68
CSLL	-1.605.922,35	-1.460.447,70	-1.536.790,95
IRPJ	-4.460.895,43	-4.056.799,17	-4.268.863,74
LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO	11.776.763,93	10.709.949,81	11.269.800,27

FONTE: Autora

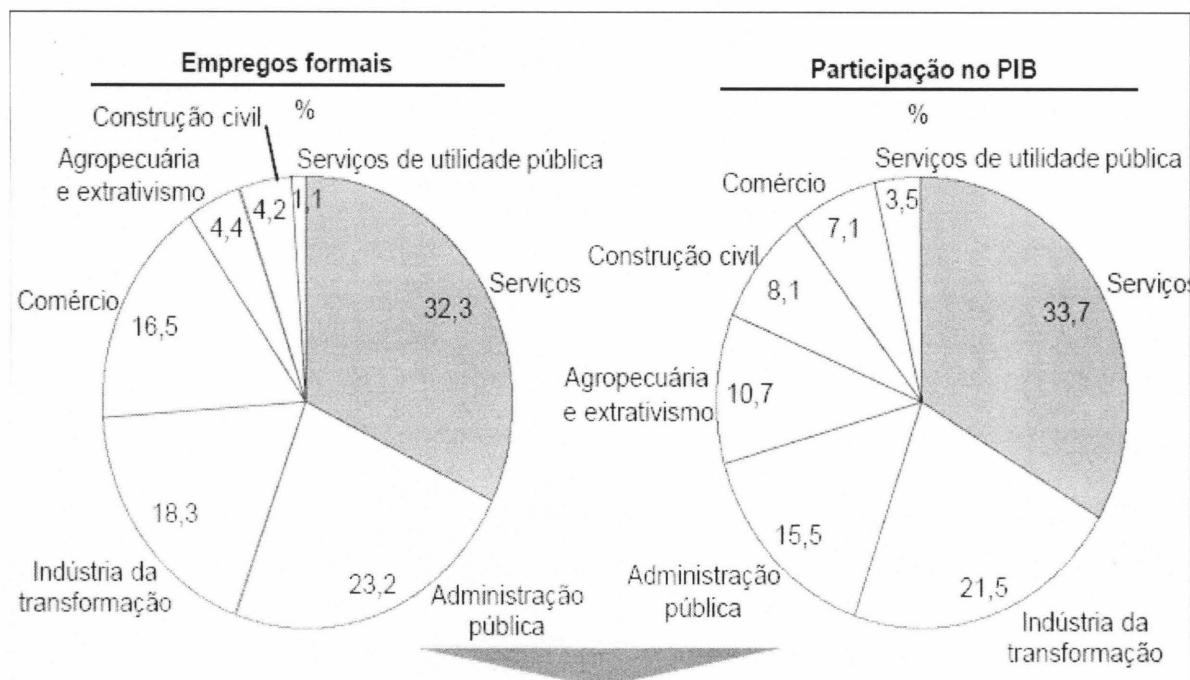
ANEXO 4 - Distribuição do aumento de arrecadação do PIS – Janeiro a Maio 2003

FONTE: Folha de S. Paulo/Assessoria PSDB, análise Trevisan

ANEXO 5 - Arrecadação tributária por setor de atividade econômica

FONTE: IBGE, Análise Trevisan.

ANEXO 6 - Importância do setor de serviços na economia brasileira 2001



FONTE: MTE, IBGE, Análise Trevisan.