

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO
PIS/PASEP E COFINS APÓS A INSTITUIÇÃO DA
NÃO-CUMULATIVIDADE:
UM ESTUDO DE CASO**

TRABALHO DE GRADUAÇÃO

**Eder Adriano Scalabrin da Silva
Márcia Lins da Conceição**

**Santa Maria, RS, Brasil
2008**

**ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS/PASEP E
COFINS APÓS A INSTITUIÇÃO DA
NÃO-CUMULATIVIDADE: UM ESTUDO DE CASO**

por

**Eder Adriano Scalabrin da Silva
Márcia Lins da Conceição**

Trabalho de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,
da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS),
como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

Orientadora: Prof^a. Ms. Otília Denise Jesus Ribeiro

**Santa Maria, RS, Brasil
2008**

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo-assinada,
aprova o Trabalho de Graduação

**ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS/PASEP E COFINS
APÓS A INSTITUIÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE:
UM ESTUDO DE CASO**

elaborada por

**Eder Adriano Scalabrin da Silva
Márcia Lins da Conceição**

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Otília Denise Jesus Ribeiro, Ms.
(Presidente/Orientadora)

Antonio Reske Filho, Ms. (UFSM)

Tânia Moura da Silva, Ms. (UFSM)

Santa Maria, 04 de julho de 2008

RESUMO

Trabalho de Graduação
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS/PASEP E COFINS APÓS A INSTITUIÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: UM ESTUDO DE CASO

AUTORES: EDER ADRIANO SCALABRIN DA SILVA e MÁRCIA LINS DA CONCEIÇÃO
ORIENTADORA: PROF^a. MS. OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO
Data e Local da Defesa: Santa Maria, 10 de julho de 2008.

As contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS tiveram alterações quanto à forma de apuração a partir de 2002, com a lei 10.637, e 2003, com a lei 10.833. Anteriormente essas contribuições sociais eram recolhidas apenas no regime de incidência cumulativa, com uma alíquota de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS, porém, a partir do advento dessas leis, foi instituído o regime de incidência não-cumulativa das contribuições sociais e as alíquotas majoradas em 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, no entanto, admitindo-se o desconto de créditos. Sendo assim, algumas empresas tiveram sua carga tributária onerada enquanto outras tiveram uma redução em razão dos créditos. Neste estudo, será analisado se, com esse aumento de alíquota, as empresas do ramo comercial tiveram sua carga tributária onerada, mesmo com o desconto de créditos, ou tiveram um benefício com o novo regime de tributação. Foi realizado um estudo de caso com uma empresa do ramo comercial, a empresa Beta Ltda, um supermercado que é tributado pelo lucro real, recolhendo as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS pelo regime não-cumulativo. A empresa forneceu os dados necessários para os cálculos do PIS/PASEP e da COFINS. Foram realizados os cálculos mês a mês dessas contribuições no ano de 2007, no regime de incidência não-cumulativo adotado pela empresa, e uma simulação de cálculo no regime de incidência cumulativo para uma análise comparativa entre as duas formas de tributação. Os resultados obtidos demonstram que a legislação que instituiu a não-cumulatividade das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, trouxe um impacto positivo para a empresa estudada, pois ela obteve uma redução considerável no recolhimento dessas contribuições.

Palavras-chave: PIS/PASEP; COFINS; regime de incidência; análise comparativa.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 -	Comparativo de incidências cumulativas e não cumulativas do PIS/PASEP.....	20
QUADRO 2 -	Comparativo de incidências cumulativas e não cumulativas da COFINS.....	24
QUADRO 3 -	Base de cálculo para o débito do PIS/PASEP e da COFINS.	31
QUADRO 4 -	Débitos do PIS/PASEP e da COFINS.....	32
QUADRO 5 -	Base de cálculo para crédito dos bens adquiridos para revenda do PIS/PASEP e da COFINS	33
QUADRO 6 -	Crédito do PIS/PASEP e da COFINS sobre as compras.....	34
QUADRO 7 -	Percentual de receita com incidência não-cumulativa	35
QUADRO 8 -	Crédito de energia elétrica para o PIS/PASEP e COFINS.....	36
QUADRO 9 -	Total dos créditos do PIS/PASEP.....	37
QUADRO 10 -	PIS/PASEP a recolher em 2007.....	38
QUADRO 11 -	Total dos créditos da COFINS.....	39
QUADRO 12 -	COFINS a recolher em 2007.....	39
QUADRO 13 -	PIS/PASEP e COFINS a recolher no regime cumulativo.....	41
QUADRO 14 -	Comparativo das incidências não-cumulativas e cumulativas	42

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Comparativo anual das contribuições	43
--	----

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

PIS	Programa de Integração Social
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio Público
COFINS	Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social
SRF	Secretaria da Receita Federal
IN	Instrução Normativa
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LC	Lei Complementar
RFB	Receita Federal do Brasil
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
DACON	Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
CTN	Código Tributário Nacional
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
CF	Constituição Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	11
2.1 Contabilidade	11
2.1.1 Contabilidade tributária.....	12
2.2 Aspectos do sistema tributário nacional	13
2.3 Aspectos legais das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS	15
2.3.1 Contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS.....	15
2.4 Sistemas cumulativo e não- cumulativo	17
2.4.1 Incidência cumulativa e não-cumulativa do PIS/PASEP.....	18
2.4.1.1 Incidência cumulativa do PIS/PASEP.....	18
2.4.1.2 Incidência não-cumulativa do PIS/PASEP.....	19
2.4.1.3 Créditos admissíveis na incidência não-cumulativa do PIS/PASEP.....	19
2.4.1.4 Comparativos das incidências cumulativa e não-cumulativa do PIS/PASEP.....	20
2.4.2 Incidência cumulativa e não-cumulativa da COFINS.....	22
2.4.2.1 Incidência cumulativa da COFINS.....	22
2.4.2.2 Incidência não-cumulativa da COFINS.....	22
2.4.2.3 Créditos admissíveis na incidência não-cumulativa da COFINS.....	23
2.4.2.4 Comparativos das incidências cumulativa e não-cumulativa da COFINS.....	23
2.5 Aspectos sobre os créditos do PIS/PASEP e da COFINS	25
2.6 Demonstrativo de apuração das contribuições sociais – DACON	25

3 METODOLOGIA.....	27
4 DISCUSSÕES E RESULTADOS.....	29
4.1 Descrição do campo de estudo.....	29
4.2 Levantamentos de dados.....	30
4.3 Apuração do débito do PIS/PASEP e da COFINS no regime não cumulativo no ano de 2007.....	30
4.4 Apuração do crédito do PIS/PASEP e da COFINS no regime não-cumulativo no ano de 2007.....	32
4.5 Apurações do PIS e da COFINS no regime cumulativo em 2007.....	40
4.6 Análise dos dados.....	41
5 CONCLUSÕES.....	45
REFERENCIAS.....	47

1 INTRODUÇÃO

A alta competitividade no mercado exige das empresas, cada vez mais, a preocupação com a carga tributária imposta, tendo em vista a compreensão da legislação e sua aplicação em benefício próprio. Por isso, verifica-se oportuno analisar as questões envolvidas na apuração das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS.

Verifica-se que algumas mudanças ocorreram na legislação do PIS/PASEP e da COFINS pelo advento das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, que fez diversos ramos de empresas sofrerem alterações quanto ao recolhimento dessas contribuições sociais. Diante disso, este estudo justifica-se na medida em que se propõe a informar sobre as conseqüências da migração para o regime não-cumulativo, demonstrando a importância do conhecimento da legislação aplicada às contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS.

A Emenda Constitucional nº 20 de 15, de dezembro de 1998, deu uma nova redação à letra b do inc. I do art. 195 da Constituição Federal, instituindo um aumento na base de cálculo das contribuições sociais.

Em 29 de agosto 2002, foi publicada a Medida Provisória nº 66, que estabeleceu, dentre outras providências, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP, bem como majorou a alíquota para 1,65% (um por cento e sessenta e cinco décimos), a qual previa que tal sistemática seria estendida para a COFINS até 31 de dezembro de 2003.

Em suma, a problemática deste estudo recai em descobrir qual o impacto e o efeito produzidos na empresa do ramo comercial em análise, após instituída a sistemática da não-cumulatividade das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS.

A fim de responder ao questionamento, os objetivos do presente estudo são identificar quais as empresas estão obrigadas ao cálculo das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS pelo regime não-cumulativo, por meio das pesquisas nas legislações pertinentes ao assunto; analisar os aspectos da apuração dessas contribuições, tanto no regime cumulativo quanto no regime não-cumulativo, e

demonstrar comparativamente as duas formas de apuração, para que se possa analisar o impacto dessa mudança de regime na empresa analisada.

Para atender aos objetivos propostos, a metodologia a ser aplicada será um estudo de caso em uma empresa do ramo comercial, empresa essa que recolhe as contribuições sociais pelo regime não-cumulativo. Utilizar-se-á, também, pesquisa bibliográfica sobre leis, normas, decretos, instruções normativas, resoluções dentre outros, que tratam sobre os assuntos referentes às contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS.

O presente estudo foi elaborado em cinco capítulos, desenvolvido com o intuito de apresentar, de forma detalhada, uma adequada compreensão, assimilação e acompanhamento do tema abordado através da pesquisa.

No primeiro capítulo, apresentam-se a introdução, na qual são tratados os elementos do estudo, por intermédio do tema e sua delimitação, a definição do problema e os objetivos.

No segundo capítulo, apresentam-se dentro da revisão bibliográfica, os principais aspectos referentes às contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS.

No terceiro capítulo, é exposta a metodologia aplicada no trabalho de graduação.

No quarto capítulo, serão apresentados os resultados e as discussões referentes ao estudo de caso na empresa analisada, no qual se procurou verificar os efeitos gerados para a empresa se ela recolhesse as contribuições sociais pelo regime cumulativo. Isso foi feito através de uma simulação de cálculo, visto que a empresa recolhe essas contribuições pelo regime não-cumulativo. Dessa forma, foi feita uma análise do impacto produzido com a mudança de recolhimento para as empresas desse ramo.

Por fim, o quinto capítulo encerra o presente trabalho, apresentando a análise dos resultados e a conclusão da pesquisa.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo abordará os aspectos conceituais e as formas de apuração das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS.

A revisão bibliográfica inicia-se com conceitos de contabilidade geral, contabilidade tributária e após um estudo das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS em função do advento das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram a não-cumulatividade das contribuições sociais.

2.1 Contabilidade

Fabretti (2005) conceitua a contabilidade como sendo a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam.

Segundo Ludicibus (2000, p. 19):

O estabelecimento dos objetivos da contabilidade pode ser feito na base de duas abordagens distintas: ou consideramos que o objetivo da contabilidade é fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários, ou a contabilidade deveria ser capaz e responsável pela a apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciados, para cada tipo de usuário.

É da contabilidade o dever de demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício de forma clara e precisa e rigorosamente de acordo com os conceitos, princípios e normas. O resultado apurado deve ser economicamente exato.

Para Marion (2006, p. 23), a contabilidade pode ser definida da seguinte forma:

A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

A contabilidade é dividida em diversas áreas ou ramos, tais como: contabilidade geral, contabilidade de custos, contabilidade pública, contabilidade tributária, que é o foco de nossa pesquisa, entre outras áreas.

2.1.1 Contabilidade tributária

Fabretti (2005, p. 29) define contabilidade tributária como sendo “o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

Oliveira et al. (2003, p. 28) conceituam a contabilidade tributária como:

o ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

O objetivo da contabilidade tributária, de acordo com Fabretti (2005, p. 31):

O objetivo da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extracontábil as exigências, como por exemplo, das legislações do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o lucro (CSL) determinando a base de cálculo fiscal para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (Contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

Dessa forma, pode-se dizer que a contabilidade tributária preocupa-se com a correta forma dos registros contábeis e dos resultados gerados por ela de forma que se possa aplicar as legislações pertinentes a cada tributo ou contribuição da melhor forma possível através de um planejamento tributário (estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas). É fundamental, para qualquer empresa, a elaboração desse planejamento a fim de que se possa produzir a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade.

2.2 Aspectos do sistema tributário nacional

O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições em leis estaduais e municipais.

Conforme o art. 3º do Código Tributário Nacional - CTN, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O art. 5º do CTN classifica os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Para o CTN, imposto é definido pelo art. 16 como sendo “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A taxa, de acordo com o estabelecido no art. 77 do CTN, é o tributo que “tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Contribuição de melhoria, conforme o definido no art. 81 do CTN, é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador “custo de obras públicas 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.”

Fabretti (2005) destaca que a doutrina vem procurando demonstrar que as contribuições federais são uma quarta espécie do gênero tributo, pois representam prestações pecuniárias compulsórias e, portanto, tributo, como definido no art. 3º do CTN. Machado (2007, p. 92) já classifica os tributos em “quatro espécies: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais”.

A Constituição Federal, em seu art. 149, dá competência exclusiva à União para instituir três tipos de contribuições federais: as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Contribuições sociais, para Machado (2007, p. 93), são: “aquelas que a União Federal pode instituir com fundamento no art. e 195 da Constituição Federal”. Com

relação ao financiamento da seguridade social, o art. 195 da Constituição Federal de 1988 dispõe, dentre outras matérias, o financiamento pelas contribuições sociais, conforme segue:

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro.

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

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

Contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE, segundo Fabretti (2005, p. 116), são contribuições regulatórias, utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar determinadas situações que exijam a intervenção da União na economia do país.

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são contribuições destinadas a custear os serviços dos órgãos responsáveis pela habilitação, registro e fiscalização das profissões regulamentadas e consideradas como autarquias federais pela CF.

O presente trabalho pretende expor a apuração das contribuições sociais de acordo com o que trata a legislação da tributária relativa ao Programa de Integração Social - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, que obrigaram algumas empresas que recolhem as contribuições a migrarem do regime cumulativo para o não-cumulativo, em função do advento das leis 10.637/2002 e da lei 10.833/2003, alterando significativamente a sistemática do cálculo do recolhimento dessas contribuições.

2.3 Aspectos legais das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS

O Programa de Integração Social - PIS/PASEP é um fundo formado por contribuições mensais feitas pelas empresas, calculadas sobre seu faturamento, sendo pagas ao trabalhador em forma de rendimentos ou abonos salariais.

Quando foi instituído, o PIS/PASEP tinha a finalidade de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa, viabilizando uma melhor distribuição da renda nacional. Essa contribuição foi instituída pela lei complementar nº 07 de 1970 e foi unificada com o PASEP pela lei complementar nº 26 de 1975, com vigência a partir de 1/07/1976, e regulamentada pelo Decreto nº 78.276 de 1976.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS é um tributo cobrado pela União para atender programas sociais do governo federal, é uma contribuição que visa melhorar os aspectos sociais dos trabalhadores. Essa contribuição foi instituída pela lei complementar nº 70 de 1991, que veio a substituir a antiga contribuição denominada FINSOCIAL, a qual foi estabelecida pelo Decreto Lei 1.940 de 25 de maio de 1982.

Segundo Paulsen (2007, p. 178):

A contribuição PIS/PASEP e a COFINS, por incidirem ambas sobre o faturamento/receita, passaram a receber tratamento legislativo conjunto no que diz respeito a seus fatos geradores e bases de cálculo, o que se deu através da lei 9.718/1998.

A lei 9.718/1998 alterou o conceito de faturamento para essas contribuições, passando a conceituá-lo como receita total, ou seja, incluindo, além das vendas de bens e prestação de serviços, todas as demais receitas, independentes da denominação ou classificação contábil.

2.3.1 Contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS

São contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas

pela legislação do imposto de renda, conforme determina a IN SRF 247/2002, art.3º caput § 1º e 2º. Nas entidades sem fins lucrativos, a contribuição do PIS é sobre a folha de salários.

O fato gerador das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, de acordo com o art. 1º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, é o “faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

A base de cálculo das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, conforme o art. 1º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, é o valor do faturamento mensal.

A base de cálculo das contribuições devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, é o faturamento do mês, que corresponde à receita bruta. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas, consideradas as exclusões, deduções e isenções permitidas pela legislação (Lei n. 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei n. 10.637, de 2002, art. 1º; e Lei n. 10.833, de 2003, art. 1º).

Não integram a base de cálculo referente ao art. 1º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 as receitas:

[...] I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
IV - de venda de álcool para fins carburantes;
V - referentes a:
a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.
VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado; [...].

Não há incidência do PIS/PASEP e da COFINS, por determinação do art. 5º da lei 10.637/2002 e o art. 6º da lei 10.833/2003, nas receitas decorrentes das operações de: exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços para pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

2.4 Sistemas cumulativo e não-cumulativo

Um tributo ou contribuição cumulativo é aquele que incide em todas as fases de uma cadeia de produção, onerando mais os produtos que possuem uma cadeia mais longa.

Segundo o glossário do portal tributário,¹ o tributo ou contribuição social cumulativo pode ser definido da seguinte forma:

Diz-se de um tributo que incide em todas as etapas intermediárias dos processos produtivo e/ou de comercialização de determinado bem, inclusive sobre o próprio imposto/tributo anteriormente pago, da origem até o consumidor final, influenciando na composição de seu custo e, em consequência, na fixação de seu preço de venda.

Já em um sistema não-cumulativo, tenta-se tributar apenas o valor agregado por aquela etapa da cadeia produtiva. Isto é feito por meio da dedução de alguns custos e despesas, utilizados como créditos, referentes às fases anteriores da cadeia produtiva da base de cálculo do tributo ou da contribuição.

De acordo com o glossário do portal tributário,² o tributo ou contribuição social não-cumulativo pode ser definido da seguinte forma: “diz-se do tributo que, na etapa subsequente dos processos produtivos e/ou de comercialização, não incide sobre o mesmo imposto/tributo pago/recolhido na etapa anterior”.

Nos impostos não-cumulativos discriminados na CF, ou seja, o IPI e o ICMS, são destacados, na nota fiscal, os valores dos impostos devidos em cada operação. Isso permite calcular o imposto pago na operação anterior com relativa facilidade, mediante a escrituração dos livros fiscais próprios.

Nas contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, não há esse destaque na nota fiscal e ainda estão previstas as deduções de crédito referentes a diversas despesas, tais como energia elétrica, aluguéis e depreciações.

Portanto, foi estabelecido outro modo de apuração, pelo qual se determina o débito mediante a aplicação da alíquota sobre o valor do faturamento, deduzido dos valores que não integram a base de cálculo. Após, são apurados os créditos pela aplicação da mesma alíquota sobre os valores descritos na lei como autorizados a

¹ Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/glossario.htm>. Acesso em: 20 out., 2007.

² Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/glossario.htm>. Acesso em: 20 out., 2007.

gerar créditos desses tributos. Do confronto dos valores do débito e do crédito, apura-se o montante da contribuição social do PIS/PASEP e da COFINS a recolher ou a recuperar.

Para Fabretti (2005, p. 297), a não-cumulatividade das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS representam um sistema diferente da não-cumulatividade do ICMS e do IPI que incidem sobre o valor agregado. É um sistema de apuração, por meio de débitos e créditos, muito mais complexo do que a tributação do valor agregado dos impostos citados.

2.4.1 Incidência cumulativa e não-cumulativa do PIS/PASEP

A partir de dezembro de 2002, para fins de cálculo do PIS/PASEP, de acordo com a lei n. 10.637/2002, é preciso que se faça uma separação entre o critério de incidência cumulativa e incidência não-cumulativa.

2.4.1.1 Incidência cumulativa do PIS/PASEP

Até o ano de 2002, o regime adotado para o PIS/PASEP era apenas o cumulativo, ou seja, a cada nova venda essa contribuição era cobrada integralmente mais uma vez, não se apropriando de créditos.

Esse regime aplicar-se-á a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplicará a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previstos em lei.

A alíquota do PIS/PASEP, no regime de incidência cumulativa, é de sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%), aplicável sobre a base de cálculo definida em lei.

2.4.1.2 Incidência não-cumulativa do PIS/PASEP

A incidência não-cumulativa do PIS/PASEP foi instituída com a Lei nº 10.637/2002. Tal lei dispõe sobre a não-cumulatividade do PIS/PASEP, nos casos que especifica, sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas e a legislação aduaneira.

Com o advento da lei nº 10.637/2002, a pessoa jurídica tributada pelo imposto de renda com base no lucro real estará obrigada ao regime não-cumulativo, podendo descontar créditos. Permanecem sujeitas às normas da legislação do PIS/PASEP anterior à lei nº 10.637/2002, ou seja, permanecerão, no regime cumulativo, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; as pessoas jurídicas optantes pelo simples nacional; as pessoas jurídicas imunes a impostos, bem como as receitas decorrentes das operações sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/PASEP.

A alíquota no regime de incidência não-cumulativo é de um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento (1,65%) sobre o faturamento, conforme o art. 2º da lei 10.637/2002. Para determinação do valor da contribuição para o PIS/PASEP, aplicar-se-á essa alíquota sobre a base de cálculo conforme o disposto no art. 1º da mesma lei.

2.4.1.3 Créditos admissíveis na incidência não-cumulativa do PIS/PASEP

Segundo o art.3º da lei 10.637/2002, serão admissíveis os seguintes créditos, através da aplicação da alíquota de 1,65% sobre:

- a) bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos adquiridos com substituição tributária;
- b) bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, com as vedações previstas;

- c) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- d) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- e) valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte.
- f) máquinas, equipamentos e outros bens, incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;
- g) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- h) bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e tributada pelo PIS/PASEP não-cumulativo.
- Dessa forma, aplicar-se-á a alíquota de 1,65% sobre o total dos créditos, conforme o § 1º do art 3º da lei 10.637/2002, e a empresa se beneficiará desses créditos.

2.4.1.4 Comparativos das incidências cumulativa e não-cumulativa do PIS/PASEP

As formas de incidência do PIS/PASEP dependerão do tipo de tributação a que a empresa está sujeita, tendo em vista que as pessoas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado não se apropriarão de créditos. Isso pode ser observado no Quadro 1.

Aspectos	Incidência cumulativa	Incidência não-cumulativa
Fundamentação Legal	Lei Complementar nº 07 de 7 de setembro de 1970	Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002
Alíquota em geral	0,65%	1,65%
Utilização dos créditos	Não se podem utilizar créditos	Permitida a utilização de créditos
Contribuintes	Aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previsto em lei.	Só se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, com exceções previstas no art 8º da Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002.

Quadro 1 – Comparativo de incidências cumulativas e não-cumulativas do PIS/PASEP.

Como se pode notar no Quadro 1, as pessoas jurídicas não tributadas pelo lucro real não estão sujeitas às mudanças em relação à contribuição para o PIS/PASEP. Entretanto, há hipóteses de que, mesmo a pessoa jurídica sendo tributada pelo lucro real, permanecerá sujeita às regras anteriores em função de sua atividade. Há casos, ainda, em que a nova legislação será aplicada apenas em relação à receita de venda de determinados produtos ou mercadorias. Nesse caso, deverá ser adotado o seguinte tratamento:

- a) sobre a receita de venda dos produtos ou mercadorias não sujeitos às novas regras, aplicar a legislação anterior;
- b) sobre a receita de venda dos produtos ou mercadorias sujeitos às novas regras, aplicar o critério da Lei 10.637/02;
- c) neste caso, os créditos serão proporcionais à parte da receita sujeita à incidência não-cumulativa.

2.4.2 Incidência cumulativa e não-cumulativa da COFINS

A partir de dezembro de 2003, para fins de cálculo da COFINS, de acordo com a lei n. 10.833/2003, é preciso que se faça uma separação entre o critério de incidência cumulativa e incidência não-cumulativa.

2.4.2.1 Incidência cumulativa da COFINS

Até o ano 2003, o regime adotado para a COFINS era apenas o cumulativo, ou seja, a cada nova venda esse tributo era cobrado integralmente mais uma vez, não se apropriando de créditos. Esse regime aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previsto em lei.

Quanto à alíquota, o art. 8º da lei 9.718/1998 prevê que, no regime de incidência cumulativo, seja aplicada a alíquota de 3% sobre a base de cálculo definida em lei.

2.4.2.2 Incidência não-cumulativa da COFINS

A incidência não-cumulativa da COFINS foi instituída com a lei 10.833/2003, para as empresas optantes pelo lucro real. Com exceções específicas, acaba a cumulatividade da COFINS sobre a receita bruta, descontando-se créditos da contribuição social.

Não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado e optantes pelo simples nacional. Na incidência não-cumulativa, é permitida a utilização de créditos na apuração do tributo.

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 (art 1º LEI n. 10.833/2003).

A alíquota da COFINS, no regime não-cumulativo, é de 7,6% sobre o faturamento mensal, assim como determina o art. 2º da Lei 10.833/2003: “Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)”.

A regra geral é que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real estão vinculadas à não-cumulatividade das contribuições. De acordo com o art. 10 da lei 10.833/2003, permanecem sujeitas às normas anteriores a essa lei:

[...] I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da lei nº 9.718, de 1998, e na lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;
II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
III – as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;
IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos; [...].

Dessa forma, as empresas que são tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado devem permanecer no regime de incidência cumulativo, não se apropriando de créditos.

2.4.2.3 Créditos admissíveis na incidência não-cumulativa da COFINS

Segundo o art. 3º da lei 10.833/2003, serão admissíveis os seguintes créditos, através da aplicação da alíquota de 7,6% sobre:

a) bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos adquiridos com substituição tributária;

b) bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, com as vedações previstas;

c) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

d) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

e) valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte;

f) máquinas, equipamentos e outros bens, incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

g) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

h) bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e tributada pela COFINS não-cumulativa.

Assim, aplicar-se-á a alíquota de 7,6% sobre o total dos créditos, conforme o § 1º do art. 3º da lei 10.833/2003, e a empresa se beneficiará desses créditos.

2.4.2.4 Comparativos das incidências cumulativa e não-cumulativa da COFINS

As formas de incidência da COFINS dependerão do tipo de tributação que as empresas estão sujeitas, tendo em vista que as pessoas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado não se apropriarão de créditos. Isso pode ser observado no Quadro 2.

Aspectos	Incidência cumulativa	Incidência não-cumulativa
Fundamentação Legal	Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998	Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003
Alíquota em geral	3%	7,6%
Utilização dos créditos	Não se podem utilizar créditos	Permitida a utilização de créditos
Contribuintes	Aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previsto em lei.	Só se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, com exceções previstas no art 10º da Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003.

Quadro 2 – Comparativo de incidências cumulativas e não-cumulativas da COFINS.

Como se pode notar no Quadro 2, qualquer pessoa jurídica não tributada pelo lucro real não está sujeita às mudanças em relação à contribuição para a COFINS. Entretanto, há hipóteses de que, mesmo a pessoa jurídica sendo tributada pelo lucro real, permanecerá sujeita às regras anteriores em função de sua atividade. Existem casos, ainda, em que a nova legislação será aplicada apenas em relação à receita de venda de determinados produtos ou mercadorias. Nesse caso, deverá ser adotado o seguinte tratamento:

- a) sobre a receita de venda dos produtos ou mercadorias não sujeitos às novas regras, aplicar a legislação anterior;
- b) sobre a receita de venda dos produtos ou mercadorias sujeitos às novas regras, aplicar o critério da lei 10.833/2003;
- c) neste caso, os créditos serão proporcionais à parte da receita sujeita à incidência não-cumulativa.

2.5 Aspectos sobre os créditos do PIS/PASEP e da COFINS

Os créditos serão determinados mediante a aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS, conforme visto anteriormente, porém existem casos em que o crédito incidirá apenas em parte de suas receitas.

[...] Nessa hipótese a pessoa jurídica fará jus aos créditos apenas em relação à parcela de custos, despesas e encargos vinculados à parcela da receita sujeita à apuração não - cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Para efeito da apuração do crédito, a pessoa jurídica deve alocar, a cada mês, separadamente, os custos, as despesas e os encargos vinculados às receitas sujeitas à apuração não - cumulativa e os custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à apuração cumulativa da contribuição, utilizando a seu critério um dos seguintes métodos:

a) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com a escrituração; ou

b) rateio proporcional, aplicando - se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à apuração não - cumulativa e a receita bruta total, auferida em cada mês.

Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese de utilização do método de apropriação direta, aplica - se sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, a relação percentual existente entre os custos vinculados à receita sujeita à apuração não - cumulativa e os custos totais incorridos no mês.

Os métodos de apropriação direta ou rateio proporcional também devem ser utilizados na hipótese de vinculação parcial, dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas dos contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, que passarem para o regime de apuração não-cumulativa [...].³

Nessa hipótese, o método utilizado pela pessoa jurídica, para determinação do crédito, deve ser aplicado por todo o ano calendário igualmente, adotado tanto no que diz respeito à apuração do crédito para o PIS/PASEP quanto para a COFINS.

2.6 Demonstrativo de apuração das contribuições sociais – DACON

³ Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em: 29 abril 2008.

O demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) foi instituído pela IN SRF 387/2004.

Estão obrigadas à entrega do Dacon, de acordo com a IN SRF nº 543, DOU de 24 de maio de 2005, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, submetidas à apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos regimes cumulativo e não-cumulativo, inclusive aquelas que apuram a contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários.

Conforme a IN SRF nº 590 de 22 de dezembro de 2005, as pessoas jurídicas deverão apresentar o Dacon mensal, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz, caso essa seja a periodicidade de entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). As demais pessoas jurídicas deverão apresentar o Dacon semestral, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz.

O Dacon mensal, de acordo com a IN SRF nº 590, deverá ser apresentado até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de referência, e o Dacon semestral deverá ser apresentado em relação ao primeiro semestre até o quinto dia útil do mês de outubro do próprio ano e, em relação ao segundo semestre, até o quinto dia útil do mês de abril do ano seguinte. O Dacon mensal ou semestral será apresentado mediante a utilização do programa gerador, disponível no site da SRF na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

3 METODOLOGIA

A metodologia, conforme Silva (2003, p. 25), “é o estudo do método na busca de determinado conhecimento”.

Segundo Lakatos e Marconi (2005, p. 83),

o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Em relação aos aspectos metodológicos, o presente estudo utilizou as tipologias de estudo de caso e também da pesquisa bibliográfica.

Estudo de caso, na concepção de Silva (2003, p. 63), “é um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade”. Ainda, para esse autor, o estudo de caso pode ter, como objeto a ser pesquisado, um indivíduo, uma empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação. De acordo com Gil (2002, p. 54), o estudo de caso é “caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento”.

Antecedendo o estudo de caso, realizou-se uma pesquisa bibliográfica para aprofundar o conhecimento sobre as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS. Na percepção de Ruiz (1996, p. 57), “qualquer espécie de pesquisa, em qualquer área, supõe e exige pesquisa bibliográfica prévia...”. A pesquisa bibliográfica, para Gil (2002, p. 44), é a pesquisa “desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Já na visão de Lakatos e Marconi (2005, p. 185), a pesquisa bibliográfica “deriva de fontes secundárias e abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudado”.

O levantamento de dados foi feito através da análise de documentos obtidos junto aos responsáveis pela contabilidade da empresa. Por meio dessa análise, foram obtidas as principais demonstrações contábeis referentes ao ano-calendário de 2007 e outros documentos pertencentes à empresa.

Assim, ao final do levantamento, foi realizada a análise e interpretação dos dados para o desenvolvimento do estudo, apresentando as alterações no recolhimento das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, as quais, de incidência cumulativa, passaram a ser incidência não-cumulativa. Com isso, objetivou-se analisar o impacto dessa mudança de regime na empresa examinada no estudo de caso.

4 DISCUSSÕES E RESULTADOS

Este estudo tem por objetivo analisar o impacto tributário na adoção do regime de incidência não-cumulativo aplicável às contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, com o advento das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e demonstrar as conseqüências dessa forma de tributação, através de um estudo de caso.

Dessa maneira, serão demonstradas mensalmente as apurações das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, correspondentes ao ano de 2007 apuradas no regime de incidência não-cumulativa e incidência cumulativa, para que se possa fazer uma análise comparativa, a fim de elucidar as alterações na apuração do tributo com a instituição do regime de incidência não-cumulativa e identificar qual a proposta mais viável no recolhimento das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS para a empresa em estudo.

4.1 Descrição do campo de estudo

O estudo de caso foi desenvolvido na empresa que será chamada pelo nome fictício de Beta Ltda., a pedido de seus sócios, que solicitaram a não utilização da razão social. A empresa está localizada na BR 257, em Santa Maria, RS.

A empresa Beta Ltda., objeto do estudo, tem como ramo de atividade o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados. Sua natureza jurídica é de sociedade empresária limitada, e sua composição societária é formada por dois sócios, cada um com 50% de participação, sendo que apenas um deles atua como sócio administrador. A empresa possui dois funcionários como colaboradores cadastrados e como repositores de mercado.

A empresa Beta Ltda em 2007 foi tributada pelo lucro real, e as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS foram calculadas pelo regime de incidência não-cumulativo, conforme determinam as leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

4.2 Levantamentos de dados

Na realização desse estudo, foram utilizados os cálculos das duas formas de apuração das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, nos regimes de incidência cumulativa e incidência não-cumulativa, com o intuito de que se pudesse fazer um comparativo, para ser verificado o impacto da mudança na tributação das contribuições sociais na empresa estudada.

Os dados utilizados nos cálculos foram coletados nas demonstrações de resultado do exercício, no livro razão, no livro de apuração do ICMS e nos balancetes mensais da empresa, todos fornecidos pelo escritório que faz a contabilidade da empresa.

Os dados analisados e coletados da empresa se referem ao período de 01 de janeiro de 2007 até o dia 31 de dezembro de 2007.

4.3 Apurações do débito do PIS/PASEP e da COFINS no regime não-cumulativo no ano de 2007

A base de cálculo, para a apuração dos débitos do PIS/PASEP e da COFINS, é o faturamento mensal, conforme o art 1º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Esses valores foram coletados da DRE (demonstração do resultado do exercício) da empresa.

Os valores da comercialização de cigarros estão sujeitas ao regime de substituição tributária, de acordo com art.48 da IN SRF 247/2002 e, por estarem sujeitas ao regime de substituição tributária, as receitas decorrentes da venda de cigarros deverão ser tributadas de forma antecipada. Dessa forma, por força da legislação, a pessoa jurídica que deve pagar tais contribuições é o substituto tributário, o qual, neste caso, é o comerciante atacadista, que recolhe as contribuições para si e para os demais integrantes da cadeia relativa à comercialização de cigarros, especialmente o comerciante varejista.

Para apuração da base de cálculo do débito das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, deverão ser excluídas do faturamento, segundo o § 3º do art. 1º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a comercialização de mercadorias sujeitas à substituição tributária, nesse caso, a comercialização de cigarros. Esses valores foram recolhidos do livro razão da empresa Beta Ltda.

Assim, excluindo as vendas com substituição tributária, chega-se à base de cálculo para o débito das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, conforme demonstrado no Quadro 3. Observa-se que a empresa não comercializou cigarros no mês de setembro de 2007.

Foi verificado que não está sendo feita a separação das mercadorias isentas do PIS/PASEP e da COFINS, que também deveriam ser excluídas do faturamento, de acordo com o § 3º do art. 1º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Desse modo a base de cálculo para o débito das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS deveria ser menor do que o apresentado.

Mês	Faturamento bruto	Vendas com substituição tributária	Base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS
Janeiro	R\$ 22.560,52	(R\$ 76,10)	R\$ 22.484,42
Fevereiro	R\$ 19.232,60	(R\$ 65,15)	R\$ 19.167,45
Março	R\$ 33.442,68	(R\$ 557,60)	R\$ 32.885,08
Abril	R\$ 31.879,48	(R\$ 295,88)	R\$ 31.583,60
Maio	R\$ 32.246,08	(R\$ 75,16)	R\$ 32.170,92
Junho	R\$ 29.209,47	(R\$ 226,61)	R\$ 28.982,86
Julho	R\$ 29.377,88	(R\$ 269,21)	R\$ 29.108,67
Agosto	R\$ 34.991,65	(R\$ 225,20)	R\$ 34.766,45
Setembro	R\$ 41.146,40	(R\$ 0,00)	R\$ 41.146,40
Outubro	R\$ 42.464,03	(R\$ 1.178,80)	R\$ 41.285,23
Novembro	R\$ 48.448,72	(R\$ 360,26)	R\$ 48.088,46
Dezembro	R\$ 55.256,11	(R\$ 2.339,14)	R\$ 52.916,97
Total	R\$ 420.255,62	(R\$ 5.669,11)	R\$ 414.586,51

Quadro 3 – Base de cálculo para o débito do PIS/PASEP e da COFINS.

Com a base de cálculo apurada, aplicam-se as alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, chegando-se aos valores do débito das contribuições sociais do PIS/PASEP e COFINS, segundo o Quadro 4.

Mês	Base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS	Débito do PIS/PASEP (1,65%)	Débito da COFINS (7,6%)
Janeiro	R\$ 22.484,42	R\$ 370,99	R\$ 1.708,82
Fevereiro	R\$ 19.167,45	R\$ 316,26	R\$ 1.456,73
Março	R\$ 32.885,08	R\$ 542,60	R\$ 2.499,27
Abril	R\$ 31.583,60	R\$ 521,13	R\$ 2.400,35
Maio	R\$ 32.170,92	R\$ 530,82	R\$ 2.444,99
Junho	R\$ 28.982,86	R\$ 478,22	R\$ 2.202,70
Julho	R\$ 29.108,67	R\$ 480,29	R\$ 2.212,26
Agosto	R\$ 34.766,45	R\$ 573,65	R\$ 2.642,25
Setembro	R\$ 41.146,40	R\$ 678,92	R\$ 3.127,13
Outubro	R\$ 41.285,23	R\$ 681,21	R\$ 3.137,68
Novembro	R\$ 48.088,46	R\$ 793,46	R\$ 3.654,72
Dezembro	R\$ 52.916,97	R\$ 873,13	R\$ 4.021,69
Total	R\$ 414.586,51	R\$ 6.840,68	R\$ 31.508,57

Quadro 4 – Débitos do PIS/PASEP e da COFINS.

Os valores dos débitos apresentados no Quadro 4 serão confrontados com os valores dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS, conforme será visto a seguir.

4.4 Apuração do crédito PIS/PASEP e da COFINS no regime não-cumulativo no ano de 2007

A empresa Beta Ltda. recolhe as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS no regime de incidência não-cumulativa, ou seja, pode descontar créditos dos valores das compras de mercadorias para revenda, sendo que esses valores

foram extraídos do livro de apuração do ICMS da empresa, no ano de 2007.

Para apuração da base de cálculo do crédito referente aos bens adquiridos para revenda, de acordo com o art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, deverá ser excluída, do total de compras, a aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Os valores das compras com substituição foram recolhidos no livro razão da empresa Beta Ltda. e se referem à compra de cigarros que, segundo o art.48 da IN SRF 247/2002, estão sujeitos ao regime de substituição tributária.

Assim, chega-se à base de cálculo para os créditos referentes aos bens adquiridos para revenda das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, conforme demonstrado no Quadro 5.

Mês	Compras	Compras com substituição tributária	Base de cálculo para o crédito sobre as compras
Janeiro	R\$ 17.002,53	(R\$ 69,50)	R\$ 16.933,03
Fevereiro	R\$ 15.953,80	(R\$ 59,50)	R\$ 15.894,30
Março	R\$ 25.707,95	(R\$ 509,22)	R\$ 25.198,73
Abril	R\$ 24.348,05	(R\$ 270,21)	R\$ 24.077,84
Maiο	R\$ 25.667,25	(R\$ 68,64)	R\$ 25.598,61
Junho	R\$ 25.930,66	(R\$ 206,95)	R\$ 25.723,71
Julho	R\$ 25.255,58	(R\$ 245,85)	R\$ 25.009,73
Agosto	R\$ 29.814,06	(R\$ 205,66)	R\$ 29.608,40
Setembro	R\$ 35.009,15	(R\$ 0,00)	R\$ 35.009,15
Outubro	R\$ 39.688,06	(R\$ 1.076,53)	R\$ 38.611,53
Novembro	R\$ 43.854,78	(R\$ 329,00)	R\$ 43.525,78
Dezembro	R\$ 59.981,76	(R\$ 2.136,20)	R\$ 57.845,56
Total	R\$368.213,63	(R\$ 5.177,26)	R\$ 363.036,37

Quadro 5 - Base de cálculo para o crédito dos bens adquiridos para revenda do PIS/PASEP e da COFINS.

Com a base de cálculo dos créditos apurada, referente aos bens adquiridos para revenda, aplicam-se as alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, chegando-se aos valores do crédito das contribuições sociais do PIS/PASEP e COFINS sobre as compras, de acordo com o Quadro 6.

Mês	Base de cálculo para o crédito sobre as compras	Crédito do PIS/PASEP sobre compras (1,65%)	Crédito da COFINS sobre compras (7,6%)
Janeiro	R\$ 16.933,03	R\$ 279,39	R\$ 1.286,91
Fevereiro	R\$ 15.894,30	R\$ 262,26	R\$ 1.207,97
Março	R\$ 25.198,73	R\$ 415,78	R\$ 1.915,10
Abril	R\$ 24.077,84	R\$ 397,28	R\$ 1.829,92
Maio	R\$ 25.598,61	R\$ 422,38	R\$ 1.945,49
Junho	R\$ 25.723,71	R\$ 424,44	R\$ 1.955,00
Julho	R\$ 25.009,73	R\$ 412,66	R\$ 1.900,74
Agosto	R\$ 29.608,40	R\$ 488,54	R\$ 2.250,24
Setembro	R\$ 35.009,15	R\$ 577,65	R\$ 2.660,70
Outubro	R\$ 38.611,53	R\$ 637,09	R\$ 2.934,48
Novembro	R\$ 43.525,78	R\$ 718,18	R\$ 3.307,96
Dezembro	R\$ 57.845,56	R\$ 954,45	R\$ 4.396,26
Total	R\$ 363.036,37	R\$ 5.990,10	R\$ 27.590,76

Quadro 6 - Crédito do PIS/PASEP e da COFINS sobre as compras.

Os arts. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 prevêm que a pessoa jurídica poderá descontar créditos pelo valor do consumo de energia elétrica. As compras de mercadorias para revenda dão direito a um crédito físico, também chamado de básico. Já o consumo de energia elétrica dará direito a um crédito chamado de financeiro. Os créditos financeiros só podem ser aproveitados proporcionalmente às receitas de vendas auferidas no regime de incidência não-cumulativo; as receitas de vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária não se enquadram nesse regime, portanto é preciso excluí-las da receita total para

se chegar à receita em que incidem as contribuições não-cumulativas. Após é preciso que se faça um rateio proporcional dessas receitas tributadas com incidência não-cumulativa sobre a receita total, segundo demonstrado no Quadro 7.

Mês	Receita total (Faturamento)	Receita não tributada (substituição tributária)	Receita Tributada incidência não-cumulativa	% de receita incidência não-cumulativa
Janeiro	R\$ 22.560,52	(R\$ 76,10)	R\$ 22.484,42	99,66%
Fevereiro	R\$ 19.232,60	(R\$ 65,15)	R\$ 19.167,45	99,66%
Março	R\$ 33.442,68	(R\$ 557,60)	R\$ 32.885,03	98,33%
Abril	R\$ 31.879,48	(R\$ 295,88)	R\$ 31.583,60	99,07%
Mai	R\$ 32.246,08	(R\$ 75,16)	R\$ 32.170,92	99,77%
Junho	R\$ 29.209,47	(R\$ 226,61)	R\$ 28.982,86	99,22%
Julho	R\$ 29.377,88	(R\$ 269,21)	R\$ 29.108,67	99,08%
Agosto	R\$ 34.991,65	(R\$ 225,20)	R\$ 34.766,45	99,36%
Setembro	R\$ 41.146,40	(R\$ 0,00)	R\$ 41.146,40	100,00%
Outubro	R\$ 42.464,03	(R\$ 1.178,80)	R\$ 41.285,23	97,22%
Novembro	R\$ 48.448,72	(R\$ 360,26)	R\$ 48.088,46	99,26%
Dezembro	R\$ 55.256,11	(R\$ 2.339,14)	R\$ 52.916,97	95,77%
Total	R\$ 420.255,62	(R\$ 5.669,11)	R\$ 414.586,51	98,86%

Quadro 7 - Percentual de receita com incidência não-cumulativa.

Após encontrar-se o percentual de receita com incidência não-cumulativa sobre a receita total, aplica-se esse percentual sobre o valor total do consumo de energia elétrica para se chegar à base de cálculo para o crédito de energia elétrica. Sobre essa base, aplicam-se as alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, obtendo-se os valores dos créditos das contribuições sociais do PIS/PASEP e COFINS referentes à energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, conforme demonstrado no Quadro 8. Os valores da energia elétrica foram extraídos da DRE (demonstração do resultado do exercício) da empresa Beta Ltda, no ano de 2007.

Mês	Energia elétrica	Percentual de receitas com incidência não-cumulativa	Base de cálculo para o crédito de energia elétrica	Crédito do PIS/PASEP sobre energia elétrica (1,65%)	Crédito da COFINS sobre energia elétrica (7,6%)
Janeiro	R\$ 1.421,54	99,66%	R\$ 1.416,71	R\$ 23,38	R\$ 107,67
Fevereiro	R\$ 1.482,23	99,66%	R\$ 1.477,19	R\$ 24,37	R\$ 112,27
Março	R\$ 1.471,36	98,33%	R\$ 1.446,79	R\$ 23,87	R\$ 109,96
Abril	R\$ 1.544,26	99,07%	R\$ 1.529,90	R\$ 25,24	R\$ 116,27
Maiο	R\$ 1.571,27	99,77%	R\$ 1.567,66	R\$ 25,87	R\$ 119,14
Junho	R\$ 1.317,51	99,22%	R\$ 1.307,23	R\$ 21,57	R\$ 99,35
Julho	R\$ 1.296,41	99,08%	R\$ 1.284,48	R\$ 21,19	R\$ 97,62
Agosto	R\$ 1.141,68	99,36%	R\$ 1.134,37	R\$ 18,72	R\$ 86,21
Setembro	R\$ 1.120,50	100,00%	R\$ 1.120,50	R\$ 18,49	R\$ 85,16
Outubro	R\$ 1.318,54	97,22%	R\$ 1.281,88	R\$ 21,15	R\$ 97,42
Novembro	R\$ 1.216,09	99,26%	R\$ 1.207,09	R\$ 19,92	R\$ 91,74
Dezembro	R\$ 1.351,76	95,77%	R\$ 1.294,58	R\$ 21,36	R\$ 98,39
Total	R\$ 16.253,15	98,86%	R\$ 16.068,39	R\$ 265,13	R\$ 1.221,20

Quadro 8 - Crédito de energia elétrica para o PIS/PASEP e a COFINS.

Verificou-se que, erroneamente, está sendo aproveitado integralmente o crédito de energia elétrica consumida, porém, para uma informação mais fidedigna, usou-se o rateio previsto para o cálculo do crédito da energia elétrica.

Dessa forma, somando-se os créditos referentes às compras de mercadorias para revenda e os créditos de energia elétrica consumida, obteve-se o total dos créditos do PIS/PASEP no ano de 2007, demonstrado no Quadro 9.

Mês	Créditos sobre compras	Créditos energia elétrica	Total créditos PIS/PASEP
Janeiro	R\$ 279,39	R\$ 23,38	R\$ 302,77
Fevereiro	R\$ 262,26	R\$ 24,37	R\$ 286,63
Março	R\$ 415,78	R\$ 23,87	R\$ 439,65
Abril	R\$ 397,28	R\$ 25,24	R\$ 422,52
Maio	R\$ 422,38	R\$ 25,87	R\$ 448,25
Junho	R\$ 424,44	R\$ 21,57	R\$ 446,01
Julho	R\$ 412,66	R\$ 21,19	R\$ 433,85
Agosto	R\$ 488,54	R\$ 18,72	R\$ 507,26
Setembro	R\$ 577,65	R\$ 18,49	R\$ 596,14
Outubro	R\$ 637,09	R\$ 21,15	R\$ 658,24
Novembro	R\$ 718,18	R\$ 19,92	R\$ 738,10
Dezembro	R\$ 954,45	R\$ 21,36	R\$ 975,81
Total	R\$ 5.990,10	R\$ 265,13	R\$ 6.255,23

Quadro 9 - Total dos créditos do PIS/PASEP.

Portanto, o valor do PIS/PASEP a recolher será o confronto do total dos débitos PIS/PASEP demonstrados no Quadro 4 com o total dos créditos do Quadro 9. No Quadro 10, podem ser visualizados os valores dessa contribuição no ano de 2007. Observa-se que, no mês de dezembro, a empresa teve mais créditos do que débitos. Dessa forma, ela não recolheu no referido mês e descontou esse crédito no mês seguinte.

Mês	Total dos débitos do PIS/PASEP	Total dos créditos do PIS/PASEP	PIS/PASEP a recolher
Janeiro	R\$ 370,99	R\$ 302,77	R\$ 68,22
Fevereiro	R\$ 316,26	R\$ 286,63	R\$ 29,63
Março	R\$ 542,60	R\$ 439,65	R\$ 102,95
Abril	R\$ 521,13	R\$ 422,52	R\$ 98,61
Maio	R\$ 530,82	R\$ 448,25	R\$ 83,57
Junho	R\$ 478,22	R\$ 446,01	R\$ 32,21
Julho	R\$ 480,29	R\$ 433,85	R\$ 46,44
Agosto	R\$ 573,65	R\$ 507,26	R\$ 66,39
Setembro	R\$ 678,92	R\$ 596,14	R\$ 82,78
Outubro	R\$ 681,21	R\$ 658,24	R\$ 22,97
Novembro	R\$ 793,46	R\$ 738,10	R\$ 55,36
Dezembro	R\$ 873,13	R\$ 975,81	(R\$ 102,68)
Total	R\$ 6.840,68	R\$ 6.255,23	R\$ 585,45

Quadro 10 - PIS/PASEP a recolher em 2007.

Da mesma forma que o PIS/PASEP, faz-se para COFINS, ou seja, somam-se os valores dos créditos referentes às compras de mercadorias para revenda e os créditos referentes ao consumo de energia elétrica, obtendo-se, assim, o total dos créditos para a COFINS, conforme o Quadro 11.

Mês	Créditos sobre compras	Créditos energia elétrica	Total créditos COFINS
Janeiro	R\$ 1.286,91	R\$ 107,67	R\$ 1394,58
Fevereiro	R\$ 1.207,97	R\$ 112,27	R\$ 1.320,24
Março	R\$ 1.915,10	R\$ 109,96	R\$ 2.025,06
Abril	R\$ 1.829,92	R\$ 116,27	R\$ 1.946,19
Maio	R\$ 1.945,49	R\$ 119,14	R\$ 2.064,63
Junho	R\$ 1.955,00	R\$ 99,35	R\$ 2.054,35
Julho	R\$ 1.900,74	R\$ 97,62	R\$ 1.998,36
Agosto	R\$ 2.250,24	R\$ 86,21	R\$ 2.336,45

Mês	Créditos sobre compras	Créditos energia elétrica	Total créditos COFINS
Setembro	R\$ 2.660,70	R\$ 85,16	R\$ 2.745,86
Outubro	R\$ 2.934,48	R\$ 97,42	R\$ 3.031,90
Novembro	R\$ 3.307,96	R\$ 91,74	R\$ 3.399,70
Dezembro	R\$ 4.396,26	R\$ 98,39	R\$ 4.494,65
Total	R\$ 27.590,77	R\$ 1.221,20	R\$ 28.811,97

Quadro 11 - Total dos créditos da COFINS.

Portanto, o valor da COFINS a recolher será o confronto do total dos débitos da COFINS com o total dos créditos, de acordo com o demonstrado no Quadro 12.

Mês	Total dos débitos da COFINS	Total dos créditos da COFINS	COFINS a recolher
Janeiro	R\$1.708,82	R\$ 1394,58	R\$ 314,24
Fevereiro	R\$ 1.456,73	R\$ 1.320,24	R\$ 136,49
Março	R\$ 2.499,27	R\$ 2.025,06	R\$ 474,21
Abril	R\$ 2.400,35	R\$ 1.946,19	R\$ 454,16
Maio	R\$ 2.444,99	R\$ 2.064,63	R\$ 380,36
Junho	R\$ 2.202,70	R\$ 2.054,35	R\$ 148,35
Julho	R\$ 2.212,26	R\$ 1.998,36	R\$ 213,90
Agosto	R\$ 2.642,25	R\$ 2.336,45	R\$ 305,80
Setembro	R\$ 3.127,13	R\$ 2.745,86	R\$ 381,27
Outubro	R\$ 3.137,68	R\$ 3.031,90	R\$ 105,78
Novembro	R\$ 3.654,72	R\$ 3.399,70	R\$ 255,02
Dezembro	R\$ 4.021,69	R\$ 4.494,65	(R\$ 472,96)
Total	R\$ 31.508,57	R\$ 28.811,97	R\$ 2.696,60

Quadro 12 - COFINS a recolher em 2007.

Assim como no PIS/PASEP, no mês de dezembro, a empresa teve mais créditos do que débitos para a COFINS e adotou o mesmo procedimento o qual foi seguido para o PIS/PASEP.

De acordo com art. 3º §1º Inciso III das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a empresa poderia descontar créditos dos encargos referentes à depreciação. Por meio de análise dos balancetes mensais, verificou-se a existência de bens que estão sendo depreciados, mas esses créditos permitidos pela legislação não estão sendo aproveitados no cálculo das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS.

4.5 Apurações do PIS e da COFINS no regime cumulativo em 2007

A empresa Beta Ltda apura as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS no regime de incidência não-cumulativa. Para efetuar uma comparação com a incidência cumulativa, será feita uma simulação de apuração do PIS/PASEP e da COFINS nesse regime. O PIS/PASEP e a COFINS, no regime cumulativo, aplicam-se a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplicam às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previstos em lei. Portanto, na incidência cumulativa não é possível utilizar créditos na apuração do tributo. A base de cálculo será o faturamento bruto, excluindo-se as compras com substituição tributária, conforme o parágrafo único do art 3º da lei 9715/1998. No regime de incidência cumulativo, a alíquota para o PIS/PASEP é de zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento (0,65%), de acordo com o art. 8º da lei 9715/1998, e a alíquota da COFINS é de 3% segundo o art. 8º da lei 9718/1998.

Mês	Receita bruta	Vendas substituição tributária	Base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS	PIS/PASEP a recolher (0,65%)	COFINS a recolher (3%)
Janeiro	R\$ 22.560,52	(R\$ 76,10)	R\$ 22.484,42	R\$ 146,15	R\$ 674,53
Fevereiro	R\$ 19.232,60	(R\$ 65,15)	R\$ 19.167,45	R\$ 124,59	R\$ 575,00
Março	R\$ 33.442,68	(R\$ 557,60)	R\$ 32.885,03	R\$ 213,75	R\$ 986,55
Abril	R\$ 31.879,48	(R\$ 295,88)	R\$ 31.583,60	R\$ 205,29	R\$ 947,51
Maiο	R\$ 32.246,08	(R\$ 75,16)	R\$ 32.170,92	R\$ 209,11	R\$ 965,13
Junho	R\$ 29.209,47	(R\$ 226,61)	R\$ 28.982,86	R\$ 188,39	R\$ 869,49
Julho	R\$ 29.377,88	(R\$ 269,21)	R\$ 29.108,67	R\$ 189,21	R\$ 873,26
Agosto	R\$ 34.991,65	(R\$ 225,20)	R\$ 34.766,45	R\$ 225,98	R\$ 1.042,99
Setembro	R\$ 41.146,40	(R\$ 0,00)	R\$ 41.146,40	R\$ 267,45	R\$ 1.234,39
Outubro	R\$ 42.464,03	(R\$ 1.178,80)	R\$ 41.285,23	R\$ 268,35	R\$ 1.238,56
Novembro	R\$ 48.448,72	(R\$ 360,26)	R\$ 48.088,46	R\$ 312,57	R\$ 1.442,65
Dezembro	R\$ 55.256,11	(R\$ 2.339,14)	R\$ 52.916,97	R\$ 343,96	R\$ 1.587,51
Total	R\$ 420.255,62	(R\$ 5.669,11)	R\$ 414.586,51	R\$ 2.694,81	R\$ 12.437,60

Quadro 13 - PIS/PASEP e COFINS a recolher no regime cumulativo.

Dessa forma, têm-se as contribuições do PIS/PASEP e da COFINS no regime de incidência cumulativo, demonstrados no Quadro 13.

4.6 Análise dos dados

Analisando os cálculos realizados para formação de valores das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, nos regimes de incidência não-cumulativa e incidência cumulativa, chegou-se a algumas constatações importantes.

A empresa Beta Ltda., com o advento das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, do PIS/PASEP e da COFINS respectivamente, por ser tributada pelo lucro real, ficou obrigada ao regime de incidência não-cumulativo. Portanto, a alíquota do PIS/PASEP passou de 0,65% para 1,65%, aumentando em 153,85%, e a alíquota

da COFINS passou de 3% para 7,6%, aumentando em 153,33%. Apesar do aumento de mais de 100% dessas alíquotas, a empresa em análise obteve uma grande redução no recolhimento das contribuições sociais em todos os meses, devido à possibilidade de descontar créditos sobre o grande volume de compras de mercadorias para revenda e energia elétrica consumida, chegando ao não recolhimento no mês de dezembro, quando foram obtidos mais créditos do que débitos.

QUADRO COMPARATIVO – ANO 2007						
INCIDÊNCIA MÊS	NÃO CUMULATIVO		CUMULATIVO		VARIACÃO EM %	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS
JANEIRO	R\$ 68,22	R\$ 314,24	R\$146,15	R\$674,53	114,23	114,65
FEVEREIRO	R\$ 29,63	R\$ 136,49	R\$ 124,59	R\$ 575,02	320,49	321,29
MARÇO	R\$ 102,95	R\$ 474,21	R\$ 213,75	R\$ 986,55	107,63	108,04
ABRIL	R\$ 98,61	R\$ 454,16	R\$ 205,29	R\$ 947,51	108,18	108,63
MAIO	R\$ 82,57	R\$ 380,36	R\$ 209,11	R\$ 965,13	153,25	153,74
JUNHO	R\$ 32,21	R\$ 148,35	R\$ 188,39	R\$ 869,49	484,88	486,11
JULHO	R\$ 46,44	R\$ 213,90	R\$ 189,21	R\$ 873,26	307,43	308,26
AGOSTO	R\$ 66,39	R\$ 305,80	R\$ 225,98	R\$ 1.042,99	240,38	241,07
SETEMBRO	R\$ 82,78	R\$ 381,27	R\$ 267,45	R\$ 1.234,39	223,09	223,76
OUTUBRO	R\$ 22,97	R\$ 105,78	R\$ 268,35	R\$ 1.238,56	1068,26	1070,88
NOVEMBRO	R\$ 55,36	R\$ 255,02	R\$ 312,57	R\$ 1.442,65	464,61	465,70
DEZEMBRO	(R\$ 102,68)	(R\$ 472,96)	R\$ 343,96	R\$ 1.587,51	-	-
TOTAL	R\$ 585,45	R\$ 2.696,62	R\$ 2.694,81	R\$ 12.437,60	360,30	361,23

ALÍQUOTA	1,65%	7,6%	0,65%	3%	153,85	153,33
----------	-------	------	-------	----	--------	--------

Quadro 14 - Comparativo das incidências não-cumulativas e cumulativas.

O Quadro 14 mostra o valor dos recolhimentos do PIS/PASEP e da COFINS, em todos os meses, tanto no regime cumulativo como no não-cumulativo, e faz um comparativo de qual porcentagem essas contribuições aumentariam se fossem tributadas pelo regime cumulativo.

Se a empresa não fosse tributada pelo lucro real e estivesse sujeita ao regime de incidência cumulativo, a contribuição para o PIS/PASEP aumentaria em 360,30% e a COFINS em 361,23% em relação ao que foi recolhido no ano de 2007, conforme se observa no Quadro 14.

Assim, a empresa em estudo obteve um impacto positivo com a mudança da legislação, uma vez que a empresa diminuiu de forma significativa os valores a recolher das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS.

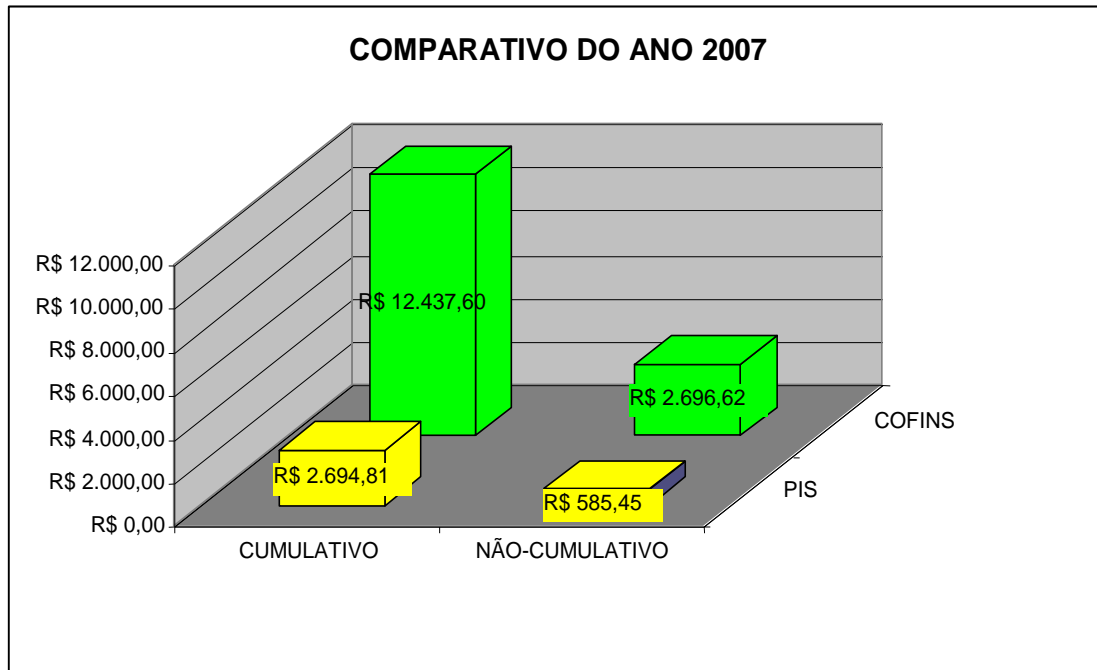


Figura 1 - Comparativo anual das contribuições.

Analisando-se a Figura 1, verifica-se que, se a empresa estivesse sujeita ao regime de incidência cumulativo, ela recolheria, no ano de 2007, o valor de R\$ 2.694,81 ao invés de R\$ 585,45 para o PIS/PASEP, onerando essa contribuição. O mesmo ocorre para a COFINS, pois a empresa recolheria, no ano de 2007, no regime cumulativo, o valor de R\$12.437,60 e, no regime não-cumulativo, R\$ 2.696,62.

Portanto, após uma análise entre os regimes estudados, conclui-se que, em se tratando de uma empresa do ramo comercial como a Beta Ltda., a incidência não-cumulativa é a melhor alternativa na apuração das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS.

Sendo assim, a alteração na legislação das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, foi vantajosa para as empresas do ramo comercial que apresentam grande volume

de compras de mercadorias para revenda e grande consumo de energia elétrica. Se a empresa fosse uma prestadora de serviços, certamente as alterações a prejudicariam, pois ela teria as alíquotas das contribuições sociais majoradas e não teria créditos a descontar, uma vez que a legislação não prevê créditos para mão-de-obra. Ainda, por se tratar de uma empresa prestadora de serviços, também não teria crédito de mercadorias para revenda, tendo em vista o seu ramo de atividade.

Entretanto, devem ser corrigidos alguns aspectos na apuração das contribuições sociais da empresa Beta Ltda, para que não ocorra o que aconteceu no ano de 2007, ou seja, deixarem de ser aproveitados créditos que poderiam ser descontados, referentes às depreciações da empresa, e o fato de não serem devidamente separadas, da receita total, as receitas isentas das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, o que acarretou o recolhimento maior dessas contribuições durante o ano de 2007. Com relação ao cálculo dos créditos financeiros, referentes à energia elétrica consumida, a empresa deveria aproveitar somente o percentual referente às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa.

Assim sendo, conclui-se que o objetivo do trabalho foi alcançado. Esse consistia em fazer um estudo comparativo dos regimes de incidência não-cumulativo e cumulativo das contribuições sociais da empresa Beta Ltda., para ser evidenciado o impacto das alterações na apuração dessas contribuições com o advento das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

5 CONCLUSÕES

O presente estudo identificou as alterações na legislação referente à apuração das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS com o advento das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram a não-cumulatividade no recolhimento dessas contribuições. Também evidenciou quais empresas estão sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa buscando um melhor entendimento dessas contribuições sociais a fim de que se pudesse fazer um comparativo entre o regime de incidência não-cumulativa e o de incidência cumulativa, mostrando as possíveis vantagens ou desvantagens do recolhimento não-cumulativo dessas contribuições e demonstrando o impacto causado com o advento da não-cumulatividade para uma empresa do ramo comercial.

Em relação à empresa Beta Ltda., teve-se a colaboração de seus proprietários na busca por informações e obtenção dos dados necessários para realização do estudo. A pesquisa feita serviu como um exemplo para este tipo de empresa.

Quanto aos resultados, pode-se afirmar que a empresa em análise obteve uma redução considerável nas contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, com o advento da não-cumulatividade, devido principalmente à empresa Beta Ltda. pertencer ao ramo comercial, onde a legislação prevê o desconto de créditos da compra de mercadorias para revenda, e energia elétrica consumida. Portanto, a não-cumulatividade beneficiou a empresa, tendo em vista que ela realiza um grande volume de compras de mercadorias para revenda, sendo esse o principal fator da redução dessas contribuições sociais.

Analisando-se os dados do presente estudo, observa-se que, se a empresa Beta Ltda. fosse tributada pelo regime de incidência cumulativa das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, ela teria um aumento de 360,30% na contribuição para o PIS/PASEP e em 361,23% na contribuição para a COFINS, pois, no regime cumulativo, não há apropriação de créditos. Logo, a instituição da não-cumulatividade nessas contribuições teve um impacto positivo para a empresa, uma vez que representou uma economia de R\$ 11.850,34 no ano de 2007, diminuindo de forma significativa essas contribuições, vindo a contribuir para seu crescimento.

Recomendam-se algumas correções em alguns aspectos na apuração das contribuições sociais da empresa Beta Ltda, visto que não foram aproveitados créditos que poderiam ser descontados, referentes às depreciações dos bens adquiridos após a instituição da não-cumulatividade na apuração das contribuições sociais a recolher da empresa, e o fato de não serem devidamente separadas, da receita total, as receitas isentas das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, o que acarretou o recolhimento maior dessas contribuições durante o ano de 2007. Com relação ao cálculo aos créditos financeiros, referentes à energia elétrica consumida, a empresa não deveria aproveitar o crédito integral da energia elétrica consumida, mas somente o percentual referente às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa como manda a legislação.

Portanto, conclui-se que os objetivos do trabalho foram alcançados. Esses consistiam em fazer um estudo sobre quais empresas estão sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS; analisar os aspectos da apuração das contribuições sociais no regime de incidência cumulativa e incidência não-cumulativa; demonstrar o impacto causado com o advento da não-cumulatividade para a empresa estudada, analisando, através de um comparativo, os dois regimes de incidência.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1 de dezembro de 1965. Modifica o sistema tributário nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 06 de dezembro de 1965.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Código Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Município. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 de outubro 1966.

_____. Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 9 de setembro de 1970.

_____. Lei Complementar n. 26, de 11 de setembro 1975. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração social e o Programa de Formação do Patrimônio do servido público. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 de setembro de 1975.

_____. Decreto n. 78.276, de 17 de agosto 1976. Regulamenta a Lei Complementar n. 26, de 11 de setembro de 1975, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 de agosto de 1976.

_____. Decreto n. 1.940, de 25 de maio 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 de maio de 1982.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Medida Provisória n. 1.724, de 29 de outubro de 1988. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 de outubro de 1988.

_____. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 de dezembro de 1991.

_____. Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS-PASEP, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 de novembro de 1998.

_____. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária (PIS-PASEP), (COFINS), (IOF). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 de novembro de 1998.

_____. Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 de dezembro de 1998.

_____. Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os programas de integração social e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 de agosto de 2002.

_____. **Instrução normativa SRF nº 247 de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2002/in2472002.htm>. Acesso em: 10 mai. 2008.

_____. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 de dezembro de 2002.

_____. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 de dezembro de 2003.

_____. **Instrução normativa SRF nº 387 de 20 de janeiro de 2004**. Institui o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon). Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in3872004.htm>. Acesso em: 10 mai. 2008.

_____. Lei n. 10.925 de 23 de julho de 2004. Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 de julho de 2004.

_____. **Instrução normativa SRF nº 543 de 20 de maio de 2005**. Dispõe sobre o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005, aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento do Dacon, versão 2.0, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2005/in5432005.htm> Acesso em: 01 jun. 2008.

_____. Lei n. 11.196, de 21 de novembro 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 de novembro de 2005.

_____. **Instrução normativa SRF nº 590 de 22 de dezembro de 2005**. Dispõe sobre o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) relativo a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2005/in5902005.htm>. Acesso em: 01 jun. 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2007.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

PAULSEN, Leandro. **Contribuições custeio da seguridade social**. São Paulo: Livraria do advogado, 2007.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SILVA, A. C. R. da **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.